

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 2Sžfk/19/2019  
Identifikačné číslo spisu: 2018200013  
Dátum vydania rozhodnutia: 28.04.2021  
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:2018200013.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členiek senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: Jozef Ryšavý, miesto podnikania Prietrž 376, IČO: 33 037 931, zast.: JUDr. Ľubomír Vánek, advokát, so sídlom Potočná 169/85, Skalica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102262955/2017 zo dňa 27. októbra 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/4/2018-110 zo dňa 15. novembra 2018, takto

### rozhodol:

- I. Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamieta.
- II. Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

### Odôvodnenie

1. Krajský súd v Trnave (ďalej len „krajský súd“) napadnutým rozsudkom č. k. 14S/4/2018-110 zo dňa 15. novembra 2018 podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102262955/2017 zo dňa 27. októbra 2017, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie vydané v prvom stupni Daňovým úradom Trnava (ďalej aj ako „správca dane“) č. 101103810/2017 zo dňa 29. mája 2017, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej aj ako „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie február 2013 v sume 816 Eur.

2. Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že žalobca si v zdaňovacom období február 2013 uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry č. 11/2013 zo dňa 28. februára 2013 vystavenej dodávateľskou spoločnosťou AFTO Staving, s.r.o. za kanalizačné práce na stavbe Senec II. etapa, základ dane 4.080 Eur, z toho DPH 816 Eur. Správca dane na základe vykonanej daňovej kontroly a výsledkov vyrubovacieho konania dospel k záveru, že žalobca sa vo vzťahu k uvedenému dodávateľovi dopustil porušenia § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „zákon o DPH“). Krajský súd poukázal na zistenia správcu dane, podľa ktorých spoločnosť

ATFO Staving, s.r.o. podala posledné daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie júl 2011, odvtedy daňové priznania nepodávala, a preto jej z úradnej moci bola zrušená registrácia DPH, na adrese svojho sídla podľa výpisu z OR sa nezdržuje, so správcom dane nespolupracuje, nekomunikuje, pošta sa vracia späť s poznámkou „adresát neznámy“. Žalobca na základe výzvy správcu dane predložil fotografie prác na neurčitej neidentifikovateľnej stavbe, avšak z týchto fotografií nebolo jasné, že išlo o konkrétne práce deklarované na predmetnej faktúre. Správca dane na základe návrhov žalobcu vypočul k realizácii vyfakturovaných prác spoločnosťou ATFO Staving, s.r.o. svedkov E.F. E., A. E. I. E. E.. Uvedení svedkovia síce potvrdili spoluprácu s p. S., u ktorého pracovali ako stavbyvedúci a uviedli konkrétne mestá, v ktorých kontrolovaný subjekt práce vykonával, ich výpovede však nepotvrdili skutočnosť, že uvedené práce boli vykonávané spoločnosťou ATFO Staving, s.r.o. Správca dane nespochybnil, že stavebné práce boli vykonané. Preverovaním však nadobudol presvedčenie, že tieto neboli vykonané spoločnosťou ATFO Staving, s.r.o. Správca dane opakovane predvolával na výsluch aj konateľku spoločnosti ATFO Staving, s.r.o., táto si však predvolania nepreberala. Bezvýsledný zostal aj pokus správcu dane o predvedenie konateľky spoločnosti ATFO Staving, s.r.o.

3. Krajský súd ďalej uviedol, že zásadnou spornou otázkou medzi účastníkmi konania bolo posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 24 ods. 1 daňového poriadku, konkrétne, či nedošlo k neprimeranému prenosu dôkazného bremena na žalobcu. V konaní nebolo medzi účastníkmi konania sporné, že deklarované služby boli skutočne zrealizované, avšak konajúce orgány verejnej správy spochybnili, že tieto boli vykonané dodávateľom uvedeným na faktúre č. 11/2013.

4. Dôvodil, že odpočítanie dane podľa zákona o DPH nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane, ktoré právo je spojené s jeho dôkaznou povinnosťou. Zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužitelnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet dane uplatnil preukázal existenciu podmienok, ktoré pre tieto nároky zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar reálne dodaný (§ 8 zákona o DPH), a to práve osobou uvedenou na faktúre, to znamená, že zdaniteľné plnenie mu bolo dodané a DPH bola voči nemu uplatnená práve platiteľom DPH uvedeným na faktúre.

5. Krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 78/2011 zo dňa 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorých vyplýva, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH (je iniciátorom odpočítania DPH) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.

6. Rovnako v rozsudku sp. zn. 5Sžf/66/2016 zo dňa 31. mája 2018 vo vzťahu k rozloženiu dôkazného bremena najvyšší súd skonštatoval, že určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva častokrát náročné a pomerne nejednoznačné. V zásade je však treba pripomenúť, že daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získavať dôkazy o tom, že bol uskutočnený, aby o jeho realizácii v budúcnosti nemohli vzniknúť akékoľvek pochybnosti. Zákonné podmienky, po splnení ktorých vzniká platiteľovi právo na odpočítanie dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, t. j. musia nesporne preukazovať skutočnosť vo všetkých jej znakoch - v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte.

7. V súvislosti s povinnosťou daňového subjektu preukázať skutočnosť vyplývajúce z predložených daňových dokladov (faktúr) krajský súd súčasne poukázal na to, že uskutočňovanie zdaniteľných plnení

je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu, a preto má daňový subjekt, ako platiteľ dane, možnosť obstarat' si dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane (§ 44 ods. 1 daňového poriadku). Inak povedané, je plne v dispozícii daňového subjektu zabezpečiť si potrebné doklady za účelom minimalizácie rizika, že mu v budúcnosti nebude z dôvodu dôkaznej núdze priznané právo na odpočítanie dane, tak ako v danom prípade.

8. Vo vzťahu k rozloženiu dôkazného bremena, keď žalobca s poukazom na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie tvrdil, že mu nemôže byť odopreté právo na odpočet DPH, pokiaľ nevedel, že dodávateľský reťazec je postihnutý podvodom na DPH, je podľa krajského súdu relevantná tá skutočnosť, že správca dane, ani žalovaný nezaložili svoje rozhodnutia na tom, že k nepreukázaniu splnenia podmienok na priznanie práva na odpočítanie dane nedošlo u dodávateľa spoločnosti ATFO Staving, s.r.o. t. j. u subdodávateľa žalobcu, ale samotné spochybnenie sa týka vzťahu medzi žalobcom a jeho priamym dodávateľom. To konkrétne znamená, že bolo plne v dispozícii žalobcu, aby si zabezpečil dostatočné množstvo dôkazov týkajúcich sa deklarovaných plnení spoločnosťou ATFO Staving, s.r.o., aby nebol vystavený dôkaznej núdzi. Podľa krajského súdu žalobca skutočne nepreukázal relevantnými dôkazmi, že deklarované práce boli vykonané spoločnosťou ATFO Staving, s.r.o. Napríklad žalobca mal možnosť predložiť na preukázanie svojich tvrdení stavebné denníky, ktoré mali byť podľa výpovedí stavbyvedúcich vedené, avšak tieto predložené neboli. Na ich predloženie pochopiteľne nemusel byť žalobca správcom dane vyzvaný. Krajský súd dodal, že o nedostatočnej obozretnosti žalobcu svedčí aj skutočnosť, že mal spoločnosť ATFO Staving, s.r.o. vyplácať v hotovosti, pričom túto skutočnosť správcovi dane žiadnym dôkazom nepreukázal.

9. Ďalej krajský súd uviedol, že žalobca preukazoval nárok na odpočítanie dane z faktúry č. 11/2013 rámcovou zmluvou o dielo zo dňa 20. februára 2012, objednávkou zo dňa 15. februára 2013, presne nešpecifikovanými fotografiami, čestnými prehláseniami E. E. I. A. E., výpoveďami svedkov A. E., E. E. I. E. E.. Iné dôkazy na preukázanie oprávnenosti nároku na odpočítanie dane zo spornej faktúry žalobca vykonať nenavrhol. V tejto súvislosti krajský súd dôvodil, že z výpovedí svedkov nie je vyvrátená pochybnosť správcu dane a žalovaného, že deklarované práce boli realizované spoločnosťou ATFO Staving, s.r.o. Svedkovia E. E. I. A. E. nevedeli uviesť názov spoločností, ktoré pre žalobcu vykonávali práce. Svedkovia uviedli, že v prípade, ak potrebovali pracovníkov na pomocné práce, pričom väčšinou tieto mali zabezpečovať Rómovia, požiadali o nich žalobcu, ktorý ich zabezpečil. Rovnako výpoveď E. E., ktorý mal potvrdiť spoluprácu žalobcu so spoločnosťou ATFO Staving, s.r.o. bola nepresvedčivá a ničím nepodložená. E. E. nebol zamestnancom dodávateľa žalobcu, bol vyplácaný v hotovosti, bez dokladu, neuviedol od koho zabezpečoval pracovnú silu na pomocné práce, nevedel ani kto mu dáva pokyny a dokonca spoločnosť ATFO Staving, s.r.o. označil za nekorektnú.

10. V súvislosti s odpočítaním DPH pri výkone činností spojených s realizáciou stavieb krajský súd tiež poukázal na rozhodnutie zásadného právneho významu, a to rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/81/2015 zo dňa 01. decembra 2016, publikovaný v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky 4/2017 pod č. 38, v ktorom najvyšší súd skonštatoval, že v súvislosti s charakterom tvrdenej činnosti dodávateľa (výkopové a iné prípravné činnosti v stavebníctve) mala sa o ich uskutočnení v zmysle zákona č. 50/1976 Zb. o územnom plánovaní a stavebnom poriadku (stavebný zákon) viesť dotknutými osobami povinná dokumentácia ako aj zápisy v stavebnom denníku (§ 46a, § 46d). Pokiaľ žalobca pri uplatnení práva na odpočet dane, ktorej základom sú poskytnuté služby pri výkone činností spojených s realizáciou stavieb, nepredkladá pri svojich tvrdeniach svedectvá, resp. zákonom uvedenú dokumentáciu o stavebných činnostiach údajne vykonaných žalobcom alebo jeho dodávateľom, potom neuniesol dôkazné bremeno. Správca dane nie je povinný dokazovať neexistenciu zdaniteľného plnenia, pokiaľ sa daňovému subjektu nepodari presvedčivo preukázať jeho existenciu. Postačuje, ak správca dane vykonanými dôkazmi dostatočne spochybnil tvrdenie žalobcu o rozhodujúcich skutočnostiach (vykonanie služby dodávateľom) a žalobca tieto pochybnosti v konaní napriek výzve nevyvrátil, nakoľko iba formálna existencia faktúry nie je predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH.

11. Na základe uvedeného krajský súd zastával názor, že žalobca v danom prípade neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu nároku na odpočítanie DPH z faktúry č. 11/2013. Obsahom administratívneho spisu je podľa krajského súdu preukázané, že správca dane dostatočným spôsobom spochybnil tvrdenie žalobcu, že kanalizačné práce mala vykonať spoločnosť ATFO Staving, s.r.o. Vo vzťahu k tejto spoločnosti považoval krajský súd za potrebné dodať, že táto spoločnosť bola nekontaktná, nespocovala, naposledy podala daňové priznanie na DPH v júni 2011, čo znamená, že daň zo spornej faktúry neodviedla do štátneho rozpočtu. Pokiaľ žalobca tvrdí, že nie je možné od neho spravodlivo žiadať, aby sledoval, prípadne kontroloval obchodno-dodávateľské vzťahy u iných subjektov pred dodaním služby, odvolávajúc sa pritom na viaceré rozhodnutia súdneho dvora, krajský súd zopakoval, že v danom prípade išlo o priamy vzťah žalobcu so svojím dodávateľom, teda bolo v jeho moci, aby si zabezpečil dostatočné množstvo dôkazov, ktorými by následne preukázal, že k zdaniateľnému plneniu došlo, a to práve dodávateľom uvedeným na faktúre. Túto skutočnosť mohol svojou obozretnosťou ovplyvniť, avšak vo vzťahu k deklaroványm prácam nemal okrem rámcovej zmluvy, objednávky a fotografií, ktoré za stavu, keď nebola spochybnená materiálna existencia prác, nemohli mať žiadnu relevanciu, faktúry č. 11/2013 a výpovedí svedkov, ktoré neboli spôsobilé zistené pochybnosti odstrániť, žiadne iné dôkazy.

12. Krajský súd zdôraznil, že žalobca okrem výsluchu svedkyne Klčovej (konateľky dodávateľskej spoločnosti) nenamietal nevykonanie žiadneho iného dôkazu s predpokladaným významom pre rozhodnutie, pričom je nepochybné, že správca dane za účelom zabezpečenia svedkyne vyčerpал všetky zákonné možnosti a že jej výsluch nebol vykonaný z objektívnych dôvodov nemajúcich pôvod v postupe správcu dane. Krajský súd s poukazom na uvedené zastával názor, že len predložením účtovných dokladov bez ich náležitého verifikovania a preukázania, že k dodaniu služby (kanalizačných prác) došlo práve dodávateľom deklaroványm na predloženej faktúre (spoločnosťou ATFO Staving, s.r.o.), ktorá skutočnosť má za následok nepreukázanie vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa žalobcu (§ 19 ods. 1 zákona o DPH), žalobca nepreukázal oprávnenosť odpočítania DPH (§ 49 ods. 1 a 2, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH). Z uvedeného dôvodu vyrubenie rozdielu dane v sume 816 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2013 považoval krajský súd za vecne správne.

13. O trovách konania rozhodol krajský súd podľa § 168 SSP, avšak v konaní úspešnému žalovanému trovy konania nepriznal, nakoľko z obsahu spisu nevyplýva, že by mu trovy konania vznikli, pričom orgánu štátnej správy možno priznať trovy konania iba výnimočne.

14. Žalobca podal riadne a včas proti rozhodnutiu krajského súdu kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie. Alternatívne, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

15. Rozhodnutie krajského súdu považoval za nesprávne a nepreskúmateľné, nakoľko krajský súd podľa žalobcu iba prebral argumentáciu žalovaného. Dôvodil, že žalovaný nespochybnil materiálnu existenciu dodaných prác a zo strany žalobcu boli splnené všetky zákonom stanovené podmienky odpočítania dane v zmysle § 49 a § 51 zákona o DPH. Závery žalovaného považoval za účelové bez podložených relevantných dôkazov. Zdôraznil, že dokazovanie vedie správcu dane a je jeho povinnosťou zisťovať skutočnosti čo najúplnejšie. Povinnosťou žalobcu bolo predložiť faktúry v zmysle § 71 zákona o DPH a splniť podmienky podľa § 49 a § 51 uvedeného zákona. Pokiaľ žalovaný konštatoval, že žalobca nepreukázal svoje tvrdenia, mal preukázať pochybnosti dostatočným a nevyvrátiteľným spôsobom na základe prísnej logickej úvahy, ktorá vyplýva zo starostlivého uváženia dôkazov, ktoré má k dispozícii. Žalobca mal za to, že si splnil svoju povinnosť tvrdiť, ako aj dôkaznú povinnosť, keď predložil správcovi dane všetky zákonom požadované náležitosti potrebné pre odpočítanie dane. Žalovaný podľa žalobcu nepreukázal existenciu dôvodných pochybností, a preto jeho tvrdenie o tom, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, neobstojí.

16. S poukazom na § 3 ods. 1 a 2 daňového poriadku žalobca ďalej uviedol, že postupom správcu dane mu bolo odopreté jeho základné právo garantované nielen daňovým poriadkom, ale aj čl. 47 ods. 3

Ústavy Slovenskej republiky. Rovnako žalobca poukázal na povinnosť správcu dane v zmysle § 24 ods. 2 daňového poriadku zistiť skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní čo najúplnejšie, pričom následná hodnotiacia činnosť správcu dane musí rešpektovať pravidlá logického myslenia a nesmie byť založená len na svojvôli správcu dane. Z tohto dôvodu a na základe skutočností obsiahnutých v protokole mal žalobca za to, že tvrdenia správcu dane o nesprávnom uplatnení práva na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr boli zistené nedostatočne. Zdôraznil, že správca dane je zaťažený dôkazným bremenom, je jeho povinnosťou dostatočným spôsobom preukázať kontrolné zistenia a nielen sa stroho odvolávať na ustanovenia zákona o DPH. S týmto nedostatkom sa nijakým spôsobom nevysporiadal ani krajský súd, ktorý len odkázal na zistenia správcu dane, ktoré však podľa žalobcu nie sú dostatočné.

17. Na tomto mieste žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Českej republiky sp. zn. 5Afs 15/2010, podľa ktorého daňovému subjektu nemožno vytýkať, že neunesol dôkazné bremeno, keď povinnosť čo najúplnejšie zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti v zmysle § 24 daňového poriadku primárne nespĺnil správca dane, ktorý dôkazné konanie zaťažil závažnými vadami. Zdôraznil, že už počas daňovej kontroly sa vyskytla zásadná otázka, a to posúdenie a rozloženie dôkazného bremena medzi žalobcom ako platiteľom DPH a správcom dane, za situácie, keď prijaté materiálne plnenie existovalo. Otázku posúdenia dôkazného bremena podľa žalobcu ignoroval nielen správca dane, ale aj krajský súd, nakoľko obaja mali vedomosť o reálnej existencii tovaru. Uviedol, že všeobecné dôkazné bremeno daňového subjektu vyplývajúce z § 24 daňového poriadku je v danom prípade modifikované právom Európskej únie. Žalobca zastával názor, že správca dane nesprávne vychádzal iba z vnútroštátnych predpisov a vec neposúdil z hľadiska práva Európskej únie. Preto správca dane pochybil, keď dôkazné bremeno ponechal výlučne na žalobcovi.

18. S odkazom judikatúru Súdneho dvora Európskej únie týkajúcu sa rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní (napr. rozsudok C-78/12 vo veci Mahagében Kft.) žalobca ďalej zdôraznil, že ak správca dane nepreukáže preverovanému daňovému subjektu úmysel zúčastniť sa alebo priamo realizovať podvodné konanie a ak správca dane ani nepreukáže, že o podvodných konaniach iných subjektov mal alebo mohol preverovaný daňový subjekt vedieť, nemôže byť právo na priznanie nadmerného odpočtu (prípadne zníženie vlastnej daňovej povinnosti) daňovému subjektu odopreté. V opačnom prípade by došlo k nespravodlivej penalizácii nevinného subjektu, pri ktorej by správca dane iba alibisticky poukazoval na povinnosť daňového subjektu preukázať skutočnosti, ktoré už len z podstaty veci nemôže preukázať. V podobnom duchu sa vyjadril aj Najvyšší súd Českej republiky v rozsudku sp. zn. 5Afs 131/2014, keď uviedol, že dôkazné bremeno v rámci daňovej kontroly nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých, resp. akýchkoľvek skutočností, a to najmä takých, ohľadne ktorých majú takúto povinnosť úplne iné subjekty rozdielne od kontrolovaného subjektu, hoci sa nachádzali v reťazci obchodných plnení, ktoré sú predmetom preverovania u kontrolovaného subjektu.

19. Záverom kasačnej sťažnosti žalobca uviedol, že preukázal reálnosť materiálneho plnenia, čím v kontexte rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011 vyčerpal svoje dôkazné bremeno. Naopak, podľa žalobcu dôkazné bremeno neunesol správca dane, keď nepreukázal, že by materiálne plnenie nebolo poskytnuté dodávateľom žalobcu ATFO Staving, s.r.o. Navyše túto dôkaznú povinnosť správca dane nesprávne prenášal na žalobcu, pričom krajský súd sa touto skutočnosťou vo svojom rozhodnutí nezaoberal.

20. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalobcu súhlasil s napadnutým rozsudkom krajského súdu a s vysloveným právnym názorom sa stotožňoval. Kasačnú sťažnosť žalobcu považoval za nedôvodnú a navrhol ju zamietnuť.

21. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný podľa § 21 písm. a/ SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445

ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu nie je dôvodná.

22. Predmetom konania pred kasačným súdom je rozhodnutie o podanej kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku krajského súdu, ktorým krajský súd zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania v úvode tohto rozsudku opísaného rozhodnutia žalovaného vo veci vyrubenia rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2013 v sume 816 Eur.

23. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

24. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

25. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovaru a služieb, ktorú použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

26. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

27. Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pri tom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

28. Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správnenému určeniu a vyrubeniu dane.

29. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

30. Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

31. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencie a záznamov, ktoré je povinný viesť.

32. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

33. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

34. Hlavným dôvodom podanej kasačnej sťažnosti bol nesúhlas s právnym názorom daňových orgánov a krajského súdu, podľa ktorých žalobca neunesol dôkazné bremeno ohľadom preukázania splnenia podmienok na odpočet DPH v kontrolovanom zdaňovacom období február 2013.

35. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

36. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2 zákona o DPH), ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie. Podmienky uvedené v § 49 a nasl. (odpočítanie dane) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže zákon to neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužitelnosť, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Právo na odpočet dane z pridanej hodnoty vzniká vtedy, ak je preukázané, že predmetné plnenie bolo uskutočnené osobou uvedenou vo faktúre.

37. Z podkladov súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis správnych orgánov, vyplýva, že v kontrolovanom zdaňovacom období február 2013 nebolo žalobcovi uznané odpočítanie dane z faktúry dodávateľa ATFO Staving, s.r.o. č. 11/2013 vo výške 4.080 Eur, z toho DPH 816 Eur, za kanalizačné práce. Kasačný súd konštatuje, že bolo nespornou povinnosťou žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočet DPH. Žalobca vierohodným a nespochybniteľným spôsobom nepreukázal, že kanalizačné práce fakturované faktúrou č. 11/2013 zo dňa 28. februára 2013 so všeobecným predmetom fakturácie „Fakturujem Vám kanalizačné práce na stavbe Senec II. Etapa v dohodnutej cene“ boli žalobcovi ako odberateľovi reálne dodané zo strany dodávateľa ATFO Staving, s.r.o., čím nedošlo k splneniu podmienky pre odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. To znamená, že dodávateľovi ATFO Staving, s.r.o. nevznikla daňová povinnosť, pretože žalobcovi nedodal práce tak, ako boli deklarované na spornej faktúre, a teda nebola splnená podmienka podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, keďže fakturovaná DPH nebola uplatnená platiteľom za dodané služby (práce).

38. Ani predložená dodávateľská faktúra č. 11/2013 zo dňa 28. februára 2013, objednávka zo dňa 15. februára 2013, rovnako rámcová zmluva o dielo zo dňa 20. februára 2012, čestné prehlásenia A. E. I. E. E. a tiež nešpecifikované fotografie nepreukazujú, že práce vyplývajúce zo spornej faktúry dodala žalobcovi spoločnosť ATFO Staving, s.r.o. V konaní pred daňovými orgánmi síce nebolo spochybnené, že práce fakturované spoločnosťou ATFO Staving, s.r.o. boli reálne uskutočnené. Nepodarilo sa však preukázať, že predmetné práce boli vykonané práve deklarovateľom. Žalobcovi sa v priebehu vykonaného dokazovania správcu dane počas daňovej kontroly a v priebehu vyrubovacieho konania nepodarilo odstrániť oprávnené pochybnosti správcu dane vyplývajúce z jeho zistení ohľadom dodávateľskej spoločnosti ATFO Staving, s.r.o. Pochybnosti o reálnom vykonaní prác deklarovateľom ATFO Staving, s.r.o. neboli odstránené ani čestnými vyhláseniami a ani výpoveďami svedkov A. E. I. E. E.. Aj keď títo svedkovia potvrdili, že v pozícii stavbyvedúcich vykonávali pre žalobcu práce na rôznych stavbách s miestom výkonu práce aj v Senci (zväčša sa malo jednať o pomocné výkopové práce), z ich výpovedí však nie je možné bezpochyby ustáliť, že dotknuté práce boli vykonávané práve spoločnosťou ATFO Staving, s.r.o.

39. V neprospech tvrdení žalobcu svedčia aj zistenia správcu dane týkajúce sa nekontaktnej dodávateľskej spoločnosti ATFO Staving, s.r.o., ktorá sa podľa zistení správcu na adrese svojho sídla nenachádzala a nikdy nezamestnávala žiadnych zamestnancov. Táto spoločnosť zanikla v dôsledku zlúčenia do inej obchodnej spoločnosti, pričom pre správcu dane bola nekontaktnou rovnako aj Helena Klčová, ktorá bola konateľkou uvedenej spoločnosti od 25. júna 2011. Rovnako výpoveď svedka E. E., ktorý mal pre spoločnosť ATFO, Staving, s.r.o. zabezpečovať ľudí na práce, nevyvracia oprávnené pochybnosti správcu dane ohľadom uvedenej spoločnosti. Z vyjadrenia E. E. navyše vyplýva, že spoločnosť ATFO Staving, s.r.o. považoval za nekorektnú, nakoľko v mene tejto spoločnosti s ním komunikoval vždy niekto iný. Za účelom overenia uvedeného dodávateľa žalobca nepredložil žiadny dôkaz, avšak obmedzil sa iba na preukazovanie realizácie ním objednaných prác v dotknutom zdaňovacom období, a to bez spojitosti s dodávateľom ATFO Staving, s.r.o. Jediným žalobcom navrhovaným dôkazom v tejto súvislosti bolo vypočítanie konateľky spoločnosti ATFO Staving, s.r.o., ktoré (ako bolo vyššie uvedené) nebolo objektívne možné zabezpečiť.

40. Neobstojí obrana žalobcu, ktorý vzhľadom na nespochybnenie existencie plnenia (vykonaných prác) s odkazom na judikatúru súdneho dvora poukazoval na to, že správca dane mu nepreukázal úmysel zúčastniť sa alebo priamo realizovať podvodné konanie, prípadne jeho vedomosť o podvodných konaniach iných subjektov. Aj závery vychádzajúce z judikatúry súdneho dvora je potrebné aplikovať s ohľadom na konkrétne okolnosti prípadu, pričom prípad žalobcu, ktorý v rámci priameho obchodného vzťahu s dodávateľom ATFO Staving, s.r.o. nepostupoval s náležitou obozretnosťou a nedokázal preukázať realizáciu deklarovateľných prác práve týmto dodávateľom, takými okolnosťami nie sú. V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Už samotné zistenie skutočnosti, že dodávateľ nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky, pohyb finančných prostriedkov nie je odzrkadlený v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o reálnosti dodávok takýmto dodávateľom.

41. Na tomto mieste kasačný súd zdôrazňuje, že nezodpovedá poctivému obchodnému styku, ak si dodávateľ alebo odberateľ nezabezpečí doklady potrebné aj pre prípady vzniku uplatnenia zodpovednosti za vady dodávky. Je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby sa pri úprave obchodných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadom obchodného partnera ako i osoby (fyzickej alebo právnickej), ktorá dodávku vykoná. Ak žalobca vstupoval do obchodného vzťahu so spoločnosťou ATFO Staving, s.r.o., keď nebolo zrejmé, kto mu skutočne práce dodáva, pre prípad následnej kontroly si mal zabezpečiť dostatok preukazných dôkazov (napríklad stavebné denníky), na základe ktorých by sa dalo podrobne preveriť, kto v mene dodávateľa žalobcu skutočne vykonával deklarovateľné práce.

42. Kasačný súd v tejto súvislosti dodáva, že základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej

spoločnosti je okrem iného aj to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ naplňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak čini. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu a pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú oprávnené.

43. Žalobca na základe uvedených skutkových zistení preto dostatočným spôsobom nepreukázal skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, a na preukázanie ktorých bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania. Je nespornou skutočnosťou, že žalobca nepreukázal vierohodnosť a správnosť povinných evidencií a záznamov ním vedených. Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku, s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať na čo najúplnejšie zistenie potrebných skutočností, vykonal rozsiahle dokazovanie. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH.

44. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že sťažovateľovi, ktorý nemal v konaní o kasačnej sťažnosti úspech, nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a contrario SSP). Žalovanému orgánu verejnej správy kasačný súd nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal, keďže to nemožno spravodlivo požadovať a v súvislosti s kasačným konaním žalovanému orgánu verejnej správy ani trovy nevznikli (§ 467 ods. 1 v spojení s § 168 SSP).

45. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

**Poučenie:**

