

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 4Sžfk/4/2019  
Identifikačné číslo spisu: 3017200122  
Dátum vydania rozhodnutia: 03.12.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:3017200122.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej (sudca spravodajca) a zo sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a Mgr. Viliama Pohančenika v právnej veci žalobcu: RM - SLOVAKIA, s.r.o, Belinského 1050/14, Bratislava, právne zastúpený: Mgr. Michal Ferčák, advokát, Bernolákova 1652, Topoľčany, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100207546/2017 zo dňa 3. februára 2017, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/30/2017-60 zo dňa 27. júna 2018, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/30/2017-60 zo dňa 27. júna 2018 z a m i e t a .

Kasačnému sťažovateľovi nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

### Odôvodnenie

1.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne podľa § 190 zák. č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 100207546/2017 zo dňa 03.02.2017, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej len „správca dane“) č. 104212714/2016 zo dňa 02.11.2016. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel v sume 7.440 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie 4. štvrtrok 2014. O trovách konania rozhodol krajský súd podľa § 168 SSP tak, že žalovanému ich náhradu nepriznal.

2. Krajský súd z predloženého administratívneho spisu žalovaného zistil, že správca dane vykonal u žalobcu kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 4. štvrtrok 2014, začatú na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 20215279/2015 zo dňa 12.05.2015. V kontrolovanom zdaňovacom období si žalobca uplatnil:

- odpočítanie DPH vo výške 2.840 € z faktúry č. FV2014011, vystavenej dňa 22.12.2014 spoločnosťou

ENERGY SPECTRUM s.r.o., za poradenskú činnosť podľa Zmluvy o dielo č. 16/07/2014,  
- odpočítanie DPH vo výške 3.000 € z faktúry č. 2014013 vystavenej dňa 31.12.2014 spoločnosťou DREVO-AB s.r.o., za údržbu polyfunkčného objektu súpisné číslo XXX v Bošanoch podľa Zmluvy o údržbe nehnuteľnosti č. 19/12/2013,

- odpočítanie DPH vo výške celkom 1.600 € z faktúry č. 201427 vystavenej dňa 23.10.2014 a faktúry č. 201428 vystavenej dňa 24.11.2014 subjektom H. DOMUS, Žilina, za obchodné služby a reklamu pri hľadaní nových zákazníkov v Žilinskom kraji, na základe Rámcovej zmluvy o obchodnej spolupráci zo dňa 01.05.2014.

3. O výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený protokol č. 102980727/2016 zo dňa 20.04.2016, doručený žalobcovi spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole dňa 25.04.2016. Žalobca doručil dňa 12.05.2016 správcovi dane vyjadrenie k protokolu a námietku zaujatosti voči zamestnancom správcu dane vykonávajúcim daňovú kontrolu, o ktorej správca dane rozhodol dňa 28.06.2016 rozhodnutiami č. 103413307/2016 a č. 103413136/2016. Dňa 27.10.2016 vykonal správca dane so žalobcom ústne pojednávanie, na ktorom oboznámil žalobcu s priebehom a výsledkami dokazovania a prerokoval vyjadrenia a pripomienky žalobcu k protokolu.

4. Rozhodnutím č. 104212714/2016 zo dňa 02.11.2016 správca dane podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel v sume 7.440 € na DPH za zdaňovacie obdobie 4. štvrtrok 2014 znížením nadmerného odpočtu na DPH zo sumy 18.755,89 € na sumu 11.315,89 €. Z odôvodnenia rozhodnutia vyplýva, že realizáciu zdaniteľného plnenia deklarovanej faktúrou č. FV2014011 vystavenou spoločnosťou ENERGY SPECTRUM s.r.o. nepovažoval správca dane za preukázanú, vzhľadom na absenciu dôkazov preukazujúcich reálne dodanie fakturovaných služieb. Daňový subjekt ako aj dodávateľ služby predložili iba formálne doklady. Pri službách fakturovaných spoločnosťou DREVO-AB s.r.o. faktúrou č. 2014013 poukázal správca dane na nedostatok dôkazov, ktoré by nielen formálne, ale aj z hmotnoprávneho hľadiska preukazovali vykonávanie údržby polyfunkčného objektu patriaceho žalobcovi. Službám, ktoré mali byť žalobcovi poskytnuté H. DOMUS na základe faktúr č. 201427 a č. 201428, správca dane vytkol, že boli definované všeobecne a bez uvedenia konkrétnej špecifikácie.

5. Žalovaný napadnutým rozhodnutím potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane, pričom po vyhodnotení odvolacích námietok žalobcu skonštatoval, že žalobca a ani jeho dodávateľia okrem formálnych dokladov nepredložili žiadne záznamy o priebehu poskytovaných služieb, z ktorých by bolo možné existenciu zdaniteľných plnení vyvodzovať. Žalovaný uzavrel, že žalobcovi sa v priebehu daňovej kontroly, vyrubovacieho konania a ani v odvolacom konaní nepodarilo pochybnosti správcu dane odstrániť a vierohodne preukázať prijatie zdaniteľných obchodov - deklarovanej služieb súvisiacich s fakturovanými odmenami. Podľa názoru žalovaného v danom prípade neboli splnené podmienky na odpočítanie DPH, pretože nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľného obchodu a vznik daňovej povinnosti na strane dodávateľov.

6. Po preskúmaní správnej žaloby, vyjadrenia žalovaného a administratívneho spisu dospel krajský súd k záveru, že rozhodnutie a procesný postup žalovaného bol v súlade so zákonom. Krajský súd skonštatoval, že správca dane vykonal vo veci dostatočné dokazovanie, z ktorého vyvodil správne skutkové závery a zistený skutkový stav správne právne posúdil.

7. K problematike uskutočnenia zdaniteľného plnenia a rozsahu dokazovania v daňovom konaní krajský súd v odôvodnení rozsudku poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/51/2010 zo dňa 08.12.2011, 4Sžf/84/2012 zo dňa 18.06.2013, 5Sžf/11/2014, 4Sžf/74/2015 zo dňa 03.05.2016 a 3Sžf/26/2016 zo dňa 18.10.2017.

8. V súvislosti s poradenskou činnosťou, deklarovanou od dodávateľa ENERGY SPECTRUM s.r.o., krajský súd uviedol, že ak mali byť písomnosti vypracované dodávateľom posielané rôznym orgánom, potom do úvahy prichádzajúcimi dôkaznými prostriedkami by boli kópie všetkých relevantných písomností (návrhov, žiadostí, podnetov, dopytov, e-mailov), ktorých autorstvo poradenská spoločnosť

deklarovala. Ak časť výstupov poradenskej činnosti spoločnosti ENERGY SPECTRUM s.r.o. bola určená priamo pre žalobcu, potom bolo prirodzené ako dôkazný prostriedok predložiť kópie rôznych vízií, štúdií, náčrtov, schém, plánov, grafov, analýz, návrhov, ktorých autorom bol dodávateľ, aby ich prostredníctvom bolo možné spätne preukázať reálnu činnosť zhotoviteľa pre objednávateľa služby. V prípade poskytnutia konzultácií telefonicky alebo ústnou formou musí byť, podľa názoru krajského súdu, každý podnikateľ pri výkone podnikateľskej činnosti dôsledný a musí si byť vedomý, že je povinný vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu preukázať dôkazmi uskutočnenie zdaniteľného plnenia. Pokiaľ v obchodnej činnosti nie je kontrolovaný daňový subjekt dostatočne precízny a nevedie si, či už on alebo poradenská firma, evidenciu konkrétnej činnosti, ktorá by korešpondovala s účtovaním primeranej ceny za poskytnutie poradenských služieb, musí tak znášať dôsledky neunesenia povinností plynúcich z jeho tvrdení a v konečnom dôsledku riziko neunesenia dôkazného bremena.

9. Krajský súd považoval za dôvodné závery daňových orgánov aj vo vzťahu k plneniam fakturovaným spoločnosťou DREVO-AB s.r.o. Konštatoval, že ak mal najmä H. A. O. (a sekundárne ďalší zamestnanec) vykonávať konkrétne práce údržby nehnuteľnosti a jej bežných opráv počas celého roka 2014, v intervaloch každé dva týždne, dá sa predpokladať, že s konkrétnosťami tejto činnosti bol žalobca oboznámený. Ak sa jeho výsluchom ani výsluchom žalobcu nepodarilo zistiť, aké konkrétne mechanizmy a stroje boli používané pri údržbe objektu a ak žalobca ani svedok nepredložili žiadne listinné dôkazy o evidencii toho, kedy, v akom objeme, využitím ktorých konkrétnych osôb v konkrétnych dňoch vykonali práce údržby a opráv, považoval krajský súd pochybnosti daňových orgánov o reálnosti deklarovaných služieb za dôvodné.

10. Obdobné úvahy vyslovil krajský súd aj vo vzťahu k službám poskytnutých žalobcovi H. DOMUS, vyúčtovaných faktúrami č. 201427 a č. 201428. Pochybnosti správcu dane a žalovaného o reálnosti poskytnutých služieb sú podľa krajského súdu dôvodné a vyplývajú nielen z nedostatku informácií, ktoré k poskytovanej službe dokázali poskytnúť žalobca a svedok H. P. F., ale aj z charakteru uvedenej služby, pri ktorej zo správcovi dane dostupných dôkazov nebolo možné zistiť, či vynaloženie prostriedkov daňovým subjektom na roznos letákov nie je v zjavnom kontraste s tým, ako by sa správal starostlivo hospodáriaci podnikateľ disponujúci prirodzenou snahou eliminovať akékoľvek neefektívne, neúčelne vynakladanie vlastných prostriedkov na plnenia s ťažko overiteľným alebo problematicky kvantifikovateľným prínosom pre jeho ďalšiu ekonomickú činnosť, resp. so zjavnou pochybnosťou o ich návratnosti. Krajský súd preto záver správcu dane a žalovaného o neunesení dôkazného bremena žalobcom v daňovom konaní považoval za náležite vyargumentovaný.

11. K žalobnej námietke, týkajúcej sa nedostatočne vykonaného dokazovania, spočívajúcim v nevypočutí svedkov Q. V. a E. Q., krajský súd uviedol, že žalovaný i správca dane sa vysporiadali s otázkou, prečo k výsluchom týchto osôb nedošlo a prečo im pre ustálenie skutkového stavu postačoval výsluch svedka H. A. O.. H. A. O. ako konateľ poradenskej spoločnosti ENERGY SPECTRUM s.r.o. a súčasne aj ako konateľ údržbu realizujúcej spoločnosti DREVO-AB s.r.o. bol osobou, ktorá pre žalobcu realizovala dojednané služby ako hlavná osoba. Ak daňové orgány skonštatovali, že H. A. O. mal byť hlavným vykonávateľom fakturovaného plnenia a teda kompetentným podávať relevantné informácie, bolo na úvahe správcu dane, či rozšíri okruh svedkov a akým spôsobom dokazovanie doplní, vzhľadom na dôvody a dôkaznú silu žalobcom navrhovaných dôkazov. Na základe uvedeného dospel krajský súd k záveru, že námietky žalobcu uvedené v správnej žalobe neboli spôsobilé privodiť mu úspech v konaní a preto žalobu ako nedôvodnú podľa § 190 SSP zamietol.

2.

12. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca („kasačný sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP, pretože krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a zároveň sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Žalobca navrhol kasačnému súdu, aby v zmysle ust. 462 ods. 2 SSP napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie a žalobcovi prizná voči žalovanému plnú náhradu trov konania na krajskom súde a kasačnom súde.

13. Žalobca namietal, že dôvody zamietnutia žaloby neprimerane zasahujú do práva žalobcu na odpočet DPH a vytvárajú právne neudržateľný priestor na svojvoľu v postupe správca dane v procese dokazovania v daňovom konaní. Keďže zamietnutie práva na odpočítanie dane je výnimkou z uplatnenia základnej zásady, ktorú predstavuje toto právo, je povinnosťou žalovaného predložiť dostatočné objektívne dôkazy, že skutočnosti na odmietnutie práva na odpočet DPH sú splnené. Vnútroštátnym súdom následne prináleží overiť, či dotknuté daňové úrady preukázali existenciu takýchto objektívnych skutočností. V rozpore s tým správca dane svojim svojvoľným a prísne formalistickým prístupom fakticky odoprel legitímne a zákonné právo žalobcu na odpočet DPH, pričom krajský súd jeho postup označil za zákonný.

14. Podľa názoru žalobcu krajský súd v napadnutom rozsudku poukázal výlučne na dôkaznú povinnosť žalobcu, ignorujúc dôkaznú povinnosť žalovaného. Žalobca mal za to, že ani dôkazná povinnosť daňového subjektu, aj vzhľadom na rozhodovaciu prax Súdneho dvora EU, nezbavuje správca dane jeho povinností v procese dokazovania vyplývajúcich z § 3 ods. 1, 2, 3, 6, v spojení s § 24 a § 46 ods. 5 daňového poriadku. Na námietku nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného nedal krajský súd žalobcovi odpoveď napriek tomu, že všeobecný súd musí dať odpoveď na všetky otázky, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia (napr. Nález ÚS SR sp. zn. I. ÚS 77/2015).

15. Žalobcovi nebolo rovnako zrejmé, prečo krajský súd označil za zákonný postup správca dane, ktorým fakticky došlo k popretiu inštitútu svedka ako dôkazného prostriedku. V danom prípade sa jedná nielen o hodnotenie vykonaných výsluchov, ale tiež o nevykonanie navrhovaných výsluchov niektorých osôb, K. Q. V. a L. Q., hoci ich žalobca navrhoval a jednalo sa o osoby, ktoré mali byť osobne prítomné pri dodaní deklarovanych plnení. Napriek tomu krajský súd trval na zákonnosti postupu správnych orgánov a dodal, že tak Q. V. ako aj L. Q., by zrejme neposkytli nové informácie nad rámec toho, čo uviedol H. O. a že nedostatky spočívajúce v absencii listinných dôkazov preukazujúcich realizáciu fakturovaných plnení vo forme záznamov, rôznych evidencií a iných listín, by neodstránil výsluch ani jedného z týchto svedkov. Tým, že neboli preskúmané relevantné dôkazy, ktoré žalobca navrhol, namietal nedostatočné zistenie skutkového stavu na riadne posúdenie veci. Žalobca mal za to, že pokiaľ krajský súd v napadnutom rozsudku konštatuje zákonnosť rozhodnutia a postupu žalovaného, jeho rozhodnutie odporuje rozhodovacej praxi kasačného súdu a ust. § 3 ods. 1, 2, 3, 6, v spojení s § 24 a § 46 ods. 5 daňového poriadku.

16. Žalovaný v písomnom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalobcu zo dňa 12.10.2018 uviedol, že naďalej v plnom rozsahu trvá na svojich záveroch uvedených v napadnutom rozhodnutí a kasačnému súdu navrhol, aby napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

3.

17. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 zák. č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

18. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

19. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb

zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

20. Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou sťažnosťou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

21. Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

22. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že žalobca podal za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2014 riadne daňové priznanie dňa 26.01.2015. Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2014, ktorá začala dňa 22.05.2015 (Oznámenie č. 20215279/2015 zo dňa 12.05.2015). V priebehu výkonu daňovej kontroly bol žalobca oboznámený so všetkými zistenými skutočnosťami na ústnom pojednávaní dňa 15.04.2016. Daňová kontrola bola ukončená doručením Protokolu o výsledku daňovej kontroly č. 102980727/2016 dňa 25.04.2015. Žalobca sa písomne k protokolu vyjadril a správca dane pripomenky žalobcu k protokolu a výsledky daňovej kontroly spolu so zisteniami vo vyrubovacom konaní prerokoval so žalobcom dňa 27.10.2016. Kontrolou dokladov predložených k výkonu daňovej kontroly správca dane preveril odpočítanie dane uplatnené žalobcom na základe dodávateľských faktúr:

- od dodávateľa ENERGY SPECTRUM s.r.o., faktúra č. FV2014011 zo dňa 22.12.2014, dátum dodania 19.12.2014 - poradenská činnosť,
- od dodávateľa DREVO-AB s.r.o., faktúra č. 2014013 zo dňa 31.12.2014, dátum dodania 31.12.2014 - údržba polyfunkčného objektu,
- od dodávateľa H. DOMUS, Žilina, faktúra č. 201427 zo dňa 23.10.2014, dátum dodania 23.10.2014 a faktúra č. 201428 zo dňa 24.11.2014, dátum dodania 24.11.2014 - obchodné služby, reklama.

23. Správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval realizáciu zdaniteľných obchodov deklarovanych na uvedených faktúrach. Daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu bola ukončená s výsledkom nepriznania odpočítania DPH vo výške 7.440 € z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 a 2 a § 51 od. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 2 zákona o DPH.

24. Správca dane rozhodnutím zo dňa 02.11.2016 č. 104212714/2016 určil žalobcovi rozdiel v sume 7.440 € na DPH za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2014, ktorý vznikol znížením nadmerného odpočtu zo sumy 18.755,89 € na sumu 11.315,89 €. Na základe odvolania žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 100207546/2017 zo dňa 03.02.2017 prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

25. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalobcu je rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/30/2017-60 zo dňa 27.06.2018, ktorým súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 100207546/2017 zo dňa 03.02.2017, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky žalobcu sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

26. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia.

27. Kľúčovou otázkou vo veci bolo posúdenie, či záveru správcu dane a žalovaného o nesplnení zákonných podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 a § 51 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) z faktúr, ktorými žalobca deklaroval dodania služieb od dodávateľov ENERGY SPECTRUM s.r.o. (faktúra č. FV2014011 zo dňa 22.12.2014), DREVO-AB, s.r.o. (faktúra č. 2014013 zo dňa 23.10.2014) a H. DOMUS (faktúry č. 201427 zo dňa 23.10.2014 a č. 201428 zo dňa 24.11.2014) v zdaňovacom období 4. štvrtrok 2014, predchádzalo zistenie skutkového stavu dostačujúce na riadne posúdenie veci.

4.

28. Podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH, predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

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

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

31. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré 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.

32. 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.

33. 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.

34. 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 alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

35. 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, 2)

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

36. 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.

37. Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

38. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

39. Podľa § 63 ods. 1 daňového poriadku ukladať povinnosti alebo priznať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak. Podľa ods. 2 citovaného ustanovenia rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak. Podľa ods. 5 cit. ustanovenia rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhom a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

5.

40. Podľa § 461 SSP, kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

41. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne potom, 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 odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnu 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.

42. Kasačný súd zdôrazňuje, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi 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.

43. Neoddeliteľnou súčasťou fungovania mechanizmu dane z pridanej hodnoty je právo daňového subjektu na odpočítanie DPH. Uvedené právo predstavuje jednu zo zásad fungovania systému DPH, ktorá vyplýva zo Smernice 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorá bola transponovaná aj do nášho zákona o DPH. Túto zásadu, resp. právo nemožno chápať ako absolútne právo platiteľa na odpočet DPH. Preukazovanie práva na odpočet DPH vyplýva jednak z hmotnoprávných podmienok stanovených zákonom o DPH, ale taktiež je prepojené aj na procesnoprávne podmienky zakotvené v daňovom poriadku. Zákon o DPH vychádza z predpokladu, že zdaniiteľný obchod reálne prebehol. Povinnosť preukázania reálneho uskutočnenia dodávky tovaru alebo služieb vyplýva z daňového poriadku ako procesného predpisu upravujúceho daňové konanie. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje 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.“

44. K námietke žalobcu, týkajúcej sa nevykonania ďalších navrhovaných dôkazov (výsluchov svedkov L. Q. a Q. V.) kasačný súd uvádza, že v daňovom konaní má dôkaznú povinnosť prioritne daňový subjekt. 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. Pri správe daní platí prejednávacia zásada, preto správca dane nie je povinný vyhľadávať dôkazy svedčiace v prospech platiteľa. Uskutočňovanie zdanieľných 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 určitej daňovej transakcie správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane. Správca dane nepreberá na seba dôkazné bremeno daňového subjektu, ale preveruje skutočnosti deklarované daňovým subjektom. Tomu je prispôbený i rozsah a spôsob dokazovania v daňovom konaní. 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.

45. Z obsahu administratívneho spisu kasačnému súdu vyplýva, že žalobca bol v priebehu daňovej kontroly oboznámený so skutočnosťami zistenými pri výkone daňovej kontroly, pričom k zisteniam nemal žiadne zásadné námietky, ani návrhy na doplnenie dokazovania. K rozsahu dokazovania vykonanom správcovi dane v rámci daňovej kontroly a k hodnoteniu vykonaných dôkazov, ktoré žalobca namietať vo vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly kasačný súd uvádza, že správca dane sa s uvedenými pripomienkami žalobcu podrobne vysporiadal; z prvostupňového správneho rozhodnutia ako i z predkladacej správy správcovi dane k podanému odvolaniu žalobcu vyplýva ako vyhodnotil jednak vykonané dôkazy s prihliadnutím na ich vierohodnosť a v kontexte dosiaľ vyplynuvších zistení odôvodnil, prečo ten ktorý dôkaz nevykonal (správca dane nie je pri vykonávaní dokazovania viazaný návrhmi daňového subjektu § 24 ods. 2 in fine daňového poriadku).

46. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšli najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcovi dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcovi dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávaním dokazovania a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť záver vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

47. Najvyšší súd Slovenskej republiky mal za preukázané, že žalovaný ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúc pre správne určenie dane v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane nevykonal iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

48. Splnenie formálnej stránky je nutnou podmienkou pre uznanie práva na odpočítanie dane, nie však absolútnou. Každý subjekt, ktorý sa rozhodne vstúpiť do tzv. daňového systému si musí byť vedomý, že s aplikáciou dane sa spájajú tak práva, ako aj povinnosti. V prípade, že si daňový subjekt uplatňuje právo (napr. právo na odpočet DPH), musí už od počiatku premýšľať nad tým, ako toto právo obháji v

prípadoom spore a v nadväznosti nato by mal, z dôvodu objektívnej i požadovanej obozretnosti daný obchod patrične zdokumentovať. Kasačný súd sa stotožnil so záverom krajského súdu, že vzhľadom na skutočnosť, že H. A. O. mal byť hlavným vykonávateľom fakturovaného plnenia a teda kompetentným podávať relevantné informácie ohľadom zdaniteľných plnení, bolo na úvahe správcu dane, či rozšíri okruh svedkov a akým spôsobom dokazovanie doplní, vzhľadom na dôvody a dôkaznú silu žalobcom navrhovaných dôkazov. Prípadné vykonanie výsluchov navrhovaných svedkov nemohlo konvalidovať absenciu listinných dôkazov preukazujúcich realizáciu fakturovaných plnení vo forme záznamov, evidencií a iných listín. Kasačný súd tak dospel k záveru, že žalobcom predložené daňové doklady vo svetle kontrolných zistení u dodávateľov ENERGY SPECTRUM s.r.o., DREVO-AB, s.r.o. a H. DOMUS vzbudzujú neodstrániteľné pochybnosti o reálnom uskutočnení zdaniteľných plnení, preto správca dane, žalovaný i krajský súd vyvodili správny skutkový a právny záver, že žalobca oprávnenosť odpočítania dane vo vzťahu k deklarovanému dodaniu služieb v kontrolovanom zdaňovacom období nepreukázal.

49. Kasačný súd sa nestotožnil s námietkou žalobcu, že rozhodnutie krajského súdu odporuje rozhodovacej praxi kasačného súdu a ust. § 3 ods. 1, 2, 3, 6, v spojení s § 24 a § 46 ods. 5 daňového poriadku, pokiaľ krajský súd v napadnutom rozsudku konštatuje zákonosť rozhodnutia a postupu žalovaného. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku je nepochybné z akých dôvodov dospel krajský súd k záveru o nedôvodnosti podanej žaloby a k potrebe jej zamietnutia. Skutočnosť, že krajský súd nerozhodol o podanej žalobe v súlade s predstavami žalobcu, nemožno považovať za porušenie práva na súdnu ochranu.

50. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že s právnymi námietkami žalobcu sťažovateľa sa krajský súd v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol. Pokiaľ žalobca namietal nedostatočné vysporiadanie sa so všetkými námietkami žalobcu, kasačný súd poukazuje na konštantnú judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. nález IV. ÚS 236/06), v zmysle ktorej všeobecný súd (prvostupňový, ale aj kasačný) nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania.

6.

51. O náhrade trov kasačného konania najvyšší súd rozhodol podľa § 170 písm. a) SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalobca v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania zo zákona neprislúcha, preto žalobcovi právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

52. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 147 ods. 2 v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

### **Poučenie:**

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.