

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 8Sžfk/66/2019  
Identifikačné číslo spisu: 4018200381  
Dátum vydania rozhodnutia: 30.03.2021  
Meno a priezvisko: JUDr. Erika Šobichová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:4018200381.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eriky Šobichovej a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a Mgr. Petra Melichera v právnej veci žalobcu M. Š., Z.. XX.XX.XXXX, V. C. XXX, V. C., zastúpeného advokátskou kanceláriou BARKOCI law firm,s.r.o., Námestie slobody 28, Bratislava - Staré Mesto, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o správnej žalobe zo dňa 22.05.2018 proti rozhodnutiu žalovaného č. 100533224/2018 zo dňa 12.03.2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/93/2018-173 zo dňa 26.06.2019, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/93/2018-173 zo dňa 26. júna 2019 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

#### I.

Administratívne konanie a konanie pred správnym súdom.

1. Správny súd napadnutým rozsudkom zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č.100533224/2018 zo dňa 12.03.2018, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 06.12.2017, ktorým žalobcovi vyrubil za zdaňovacie obdobie november 2014 rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 6.980,-Eur (daň vyrubená v daňovom priznaní doručenom dňa 18.12.2014 v sume 269,17 Eur, daň zistená správcom dane v sume 7.249,17 Eur, rozdiel v sume 6.980,-Eur ).

2. Správny súd poukázal na to, že z predloženého administratívneho spisu žalovaného, súčasťou ktorého je i spis správcu dane zistil, že žalobca podal dňa 18. 12. 2014 daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2014, v ktorom uviedol daň celkom v sume 8.663,24 eur, odpočítanie dane celkom v sume 8.394,07 eur, z toho podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov v sume 8.394,07 eur a vlastnú daňovú

povinnosť uviedol v sume 269,17 eur. Na základe oznámenia správcu dane zo dňa 23. 05. 2016 sa u žalobca začala dňa 29. 06. 2016 daňová kontrola dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2014, dane z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie roku 2014 a dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2014. V uvedený deň (29. 06. 2016) bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní za prítomnosti žalobcu a účtovníčky žalobcu a správcovi dane boli odovzdané tam uvedené doklady.

3. V predložennom administratívnom spise sa nachádza výzva zo dňa 18. 07. 2016 na zapožičanie účtovníctva spoločnosti IP - ECONOMIC s.r.o. za zdaňovacie obdobie roku 2014, ktorá bola doručená P. M. B. ako správcovi úpadcu RELCO s.r.o., nakoľko spoločnosť RELCO s.r.o. bola právnym nástupcom spoločnosti IP - ECONOMIC s.r.o. (IP - ECONOMIC s.r.o. > K2 Business s. r. o. > ENERGY GROUP, s.r.o. > BELEOR, s.r.o. > RICHI RESTAURANTS & CATERING s.r.o. > DEBET INVEST, s. r. o. > RELCO s.r.o.) a výzva zo dňa 20. 07. 2016 na zapožičanie účtovníctva spoločnosti moldowa s.r.o. za zdaňovacie obdobie roku 2014, ktorá bola taktiež doručená P. M. B. ako správcovi úpadcu spoločnosti RELCO s.r.o., nakoľko spoločnosť RELCO s.r.o. bola právnym nástupcom aj spoločnosti moldowa s.r.o. (moldowa s.r.o. > ZET PLUS s.r.o. > RELCO s.r.o.). V podaniach zo dňa 03. 08. 2016 JUDr. Eva Bieliková oznámila správcovi dane, že žiadané účtovníctvo spoločností IP - ECONOMIC s.r.o. a moldowa s.r.o. za zdaňovacie obdobie roku 2014 nemôže predložiť, nakoľko jej neboli odovzdané žiadne účtovné ani personálne doklady úpadcu, resp. jeho právnych predchodcov. Výzvy zasielané na adresu úpadcu ako i štatutárnemu zástupcovi úpadcu na adresu jeho bydliska vo Francúzsku sa vrátili späť s poznámkou, že adresát je neznámy.

4. Dňa 21. 09. 2016 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní (žalobca bol upovedomený, ale nezúčastnil sa), na ktorom bola vypočutá T. Ď. (konateľka spoločnosti IP - ECONOMIC s.r.o. v období od 27. 05. 2009 do 26. 03. 2015). V rovnaký deň bola spísaná aj zápisnica o ústnom pojednávaní (ktorého sa žalobca, napriek upovedomeniu, nezúčastnil), na ktorom bola ako svedok vypočutá Q. F., ktorá bola v období od 29. 09. 2014 do 25. 11. 2015 konateľkou spoločnosti moldowa s.r.o. Následne správca dane výzvou zo dňa 27. 10. 2016 vyzval spoločnosť Bankrot, s. r. o. na zapožičanie účtovníctva spoločnosti IP - ECONOMIC s.r.o. a spoločnosti moldowa s.r.o. za zdaňovacie obdobie roku 2014. Zásielka sa vrátila s poznámkou pošty, že adresát je neznámy. Ďalšou výzvou zo dňa 25. 11. 2016 správca dane žalobcu okrem iného vyzval, aby predložil dôkazy preukazujúce oprávnenosť uplatnenia odpočítania dane z pridanej hodnoty z faktúr prijatých od dodávateľa IP - ECONOMIC s.r.o. a moldowa s.r.o. Žalobca v podaní zo dňa 09. 12. 2016 oznámil, že spoločnosť IP - ECONOMIC s.r.o. a moldowa s.r.o. zabezpečovala stavebné práce na stavbách Zberný dvor Lužianky Hala, Priemyselný park Drážovce Hala, Pečivárne Dunajská Streda, Priemyselný park CEHIP Vráble, OC Decathlon Bratislava. Práce boli vykonané žalobcom v subdodávke so spoločnosťou IP - ECONOMIC s.r.o. a moldowa s.r.o. pre spoločnosť DYNAMIK CONSTRUCTION, s.r.o. K predmetnému podaniu žalobca predložil súpisy prác na jednotlivých vyššie označených stavbách s uvedením prác, hodín, resp. m<sup>2</sup> a fotografie.

5. V spise sa nachádza i výpis z účtu spoločnosti IP - ECONOMIC s.r.o. za rok 2014 poskytnutý bankou (ktorý správca dane získal so spisu daňového subjektu Autoopravárenstvo Paluška, s.r.o.), z ktorého vyplýva, že dňa 04. 11. 2014 bol vykonaný bezhotovostný vklad s VS: 20140605 (erik seffer uh.f.a.) v sume 6.600,- eur, dňa 05. 11. 2014 bol vykonaný ďalší bezhotovostný vklad s VS: 201408005 (M. Q. ciast.uhrada fa) v sume 7.000,- eur, dňa 10. 11. 2014 bol vykonaný ďalší bezhotovostný vklad s VS: 201408005 (M. Q. dopi. fa) v sume 1.040,- eur, dňa 10. 11. 2014 bol vykonaný ďalší bezhotovostný vklad s VS: 201408008 (erik seffer ciast.uhrada fa) v sume 2.040,- eur, dňa 18. 11. 2014 bol vykonaný ďalší bezhotovostný vklad s VS: 201408008 (M. Q. dopi. fa) v sume 6.000,- eur, dňa 18. 11. 2014 bol vykonaný ďalší bezhotovostný vklad s VS: 201408008 (erik seffer ciast.uhrada) v sume 6.000,- eur, dňa 19. 11. 2014 bol vykonaný ďalší bezhotovostný vklad s VS: 2014008014 (M. Q. ciast.uhrada) v sume 6.000,- eur.

6. V podaní zo dňa 20. 02. 2017 správca dane podrobne oboznámil žalobcu so skutočnosťami zistenými v priebehu daňovej kontroly dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2014, dane z

motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie roku 2014 a dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2014, vrátane zdaňovacieho obdobia november 2014 (faktúra č. 201401102 zo dňa 03. 11. 2014 v sume 4.800,- eur, faktúra č. 201401103 zo dňa 10. 11. 2014 v sume 4.800,- eur, faktúra č. 201401104 zo dňa 21. 11. 2014 v sume 2.500,- eur (POZN. súdu: správne mala byť uvedená suma 4.800,- eur vychádzajúc zo súčtu základu dane a sumy DPH), faktúra č. 2014011016 zo dňa 28. 11. 2014 v sume 16.230,- eur od dodávateľa IP - ECONOMIC s.r.o., faktúra č. 1401102 zo dňa 24. 11. 2014 v sume 11.250,- eur od dodávateľa moldowa s.r.o.) a vyzval ho, aby sa k týmto zisteniam vyjadril a predložil doklady, ktoré má k dispozícii. Žalobca v podaní zo dňa 13. 03. 2017 navrhol, aby si správca dane vyžiadal z príslušnej banky výpisy z účtov spoločnosti IP - ECONOMIC s.r.o. a moldowa s.r.o.

7. Správca dane dňa 25. 05. 2017 spísal protokol z daňovej kontroly dane z príjmov fyzickej osoby (žalobca) za zdaňovacie obdobie roku 2014 a dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až jún 2014, august až september 2014 a november až december 2014, pričom pri zdaňovacom období november 2014 zopakoval zistenia a výsledky daňovej kontroly, s ktorými už bol žalobca oboznámený v podaní zo dňa 20. 02. 2017. Z časti protokolu, ktorá sa týka dane z pridanej hodnoty a zdaňovacieho obdobia november 2014 vyplýva, že v tomto zdaňovacom období žalobca v daňovom priznaní uviedol daňovú povinnosť v sume 269,17 eur, po kontrole bola zistená vlastná daňová povinnosť v sume 7.249,17 eur, čo je rozdiel v sume 6.980,- eur. Žalobca si v predmetnom zdaňovacom období uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty na základe faktúr vystavených spoločnosťou IP - ECONOMIC s.r.o. ako dodávateľom celkovo v sume 30.630,- eur (z toho DPH v sume 5.106,20 eur) a faktúry vystavenej spoločnosťou moldowa s.r.o. ako dodávateľom v sume 11.250,- eur (z toho DPH v sume 1.875,50 eur) za dodanie stavebných prác. Správca dane konštatoval, že na základe zisteného skutkového stavu sa zdaniteľné obchody neuskutočnili tak, ako sú deklarované a nie je preukázané skutočné dodanie služieb uvedenými spoločnosťami. Dodávateľom prác potom nevznikla daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty podľa ust. § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a následne odberateľovi nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane podľa ust. § 49 ods. 1 tohto zákona. Protokol z daňovej kontroly bol doručený žalobcovi dňa 31. 05. 2017 spolu s výzvou zo dňa 25. 05. 2015 na vyjadrenie sa k nemu.

8. Žalobca podal vyjadrenie zo dňa 09. 06. 2017 k protokolu z daňovej kontroly, v ktorom uviedol, že správca dane nevykonal dokazovanie na preverenie čísla účtov obchodných partnerov spoločnosti IP - ECONOMIC s.r.o. a moldowa s.r.o. a nevykonal miestne zisťovanie, či práce boli zhotovené.

9. Dňa 24. 08. 2017 sa uskutočnilo pojednávanie, ktorého predmetom bolo prerokovanie pripomienok a dôkazov žalobcu k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly. Správca dane zotrval na svojich zisťeniach uvedených v protokole a žalobca predložil objednávku spoločnosti DYNAMIK CONSTRUCTION, s.r.o. zo dňa 07. 10. 2013 týkajúcu sa stavby „Separovaný zber a zhodnocovanie biologicky rozložiteľných odpadov“ a Prestavba areálu Lužianky na logistické a riadiace centrum odpadov Lužianky, ako i „zápisy o odovzdaní a prevzatí diela s dodávateľom“ medzi spoločnosťou DYNAMIK CONSTRUCTION, s.r.o. ako objednávateľom a žalobcom ako zhotoviteľom, na ktorých sú stavby označené ako „Horecup Nitra“, „AMBROPEK, s.r.o., Dunajská Streda“, „Vráble - CEHIP PART“, „Visteon Nitra“, „Martin“ a predmet diela „stavebné práce“.

10. Správca dane vykonal dňa 20. 09. 2017 miestne zisťovanie u daňového subjektu E. K. (ktorého žalobca v podaní zo dňa 31. 08. 2017 označil za osobu, ktorá sa zúčastnila, resp. vykonávala práce, ktoré boli odovzdané pre spoločnosť DYNAMIK CONSTRUCTION, s.r.o.). Pri miestnom zisťovaní E. K. uviedol, že pre odberateľa IP - ECONOMIC s.r.o. vystavil v roku 2014 päť faktúr (jednalo sa o faktúry v sume spolu 3.210,- eur), ktoré i predložil s tým, že všetky boli uhradené.

11. Dňa 19. 10. 2017 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní (žalobca bol upovedomený a pojednávania sa zúčastnil jeho zástupca), na ktorom bol ako svedok vypočutý E. K..

12. Dňa 29. 11. 2017 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní za účasti zástupcu žalobcu, na ktorom boli oboznámené výsledky dokazovania vo vyrubovacom konaní a zástupca žalobcu predložil

vyjadrenie žalobcu zo dňa 28. 11. 2017.

13. Dňa 06. 12. 2017 vydal správca dane rozhodnutie, ktorým žalobcovi vyrubil za zdaňovacie obdobie november 2014 rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 6.980,- eur, (daň vyrubená v daňovom priznaní doručenom dňa 18. 12. 2014 v sume 269,17 eur, daň zistená správcom dane v sume 7.249,17 eur, rozdiel v sume 6.980,- eur. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie zo dňa 14. 12. 2017, o ktorom rozhodol žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím zo dňa 12. 03. 2018.

14. Súčasťou administratívneho spisu je i faktúra č. 201401102 zo dňa 03. 11. 2014 na sumu 4.800,- eur (základ dane v sume 4.001,25 eur + daň z pridanej hodnoty v sume 800,25 eur) vystavená spoločnosťou IP - ECONOMIC s.r.o. ako dodávateľom pre žalobcu ako odberateľa s predmetom fakturácie „faktúrujeme Vám na základe mandátnej zmluvy zo dňa 02. 01. 2014“, príjmový pokladničný doklad z 30. 11. 2014 znejúci na sumu 4.800,- eur prijatú od žalobcu, faktúra č. 201401103 zo dňa 10. 11. 2014 na sumu 4.800,- eur (základ dane v sume 4.001,25 eur + daň z pridanej hodnoty v sume 800,25 eur) vystavená spoločnosťou IP - ECONOMIC s.r.o. ako dodávateľom pre žalobcu ako odberateľa s predmetom fakturácie „faktúrujeme Vám na základe mandátnej zmluvy zo dňa 02. 01. 2014“, príjmový pokladničný doklad z 30. 11. 2014 znejúci na sumu 4.800,- eur prijatú od žalobcu, faktúra č. 201401104 zo dňa 21. 11. 2014 na sumu 4.800,- eur (základ dane v sume 4.001,25 eur + daň z pridanej hodnoty v sume 800,25 eur) vystavená spoločnosťou IP - ECONOMIC s.r.o. ako dodávateľom pre žalobcu ako odberateľa s predmetom fakturácie „fakturujeme Vám na základe mandátnej zmluvy zo dňa 02. 01. 2014“, príjmový pokladničný doklad z 30. 11. 2014 znejúci na sumu 4.800,- eur prijatú od žalobcu, faktúra č. 2014011016 zo dňa 28. 11. 2014 na sumu 16.230,- eur (základ dane v sume 13.527,25 eur + daň z pridanej hodnoty v sume 2.705,45 eur) vystavená spoločnosťou IP - ECONOMIC s.r.o. ako dodávateľom pre žalobcu ako odberateľa s predmetom fakturácie „fakturujeme Vám na základe mandátnej zmluvy zo dňa 02. 01. 2014“, faktúra č. 1401102 zo dňa 24. 11. 2014 na sumu 11.250,-eur (základ dane v sume 9.377,50 eur + daň z pridanej hodnoty v sume 1.875,50 eur) vystavená spoločnosťou moldova s.r.o. ako dodávateľom pre žalobcu ako odberateľa s predmetom fakturácie „fakturujeme Vám na základe objednávky č. 20141101 zo dňa 28. 10. 2014“, objednávka č. 201411001 zo dňa 28. 10. 2014, prehľad pohybov na účte v období od 01. 11. 2014 do 30. 11. 2014, mandátna zmluva zo dňa 02.01. 2014.

15. Žalovaný rozhodnutím zo dňa 12. 03. 2018 potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 06. 12. 2017. V odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr č. 201401102 zo dňa 03. 11. 2014 v sume 4.800,- eur, č. 201401103 zo dňa 10. 11. 2014 v sume 4.800,- eur, č. 201401104 zo dňa 21. 11. 2014 v sume 2.500,- eur, č. 2014011016 zo dňa 28. 11. 2014 v sume 16.230,- eur od dodávateľa IP - ECONOMIC s.r.o. a faktúry č. 1401102 zo dňa 24. 11. 2014 v sume 11.250,- eur od dodávateľa moldova s.r.o. za dodanie služieb (stavebné práce). Ďalej žalovaný opísal priebeh daňovej kontroly, vyrubovacieho konania a jednotlivé dôkazy, s ktorými bol žalobca oboznámený a mal možnosť sa k nim vyjadriť. Na základe týchto dôkazov správca dane dospel k záveru, že žalobca nepredložil relevantné dôkazy preukazujúce jeho právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty za kontrolované zdaňovacie obdobie november 2014 v sume 6.980,- eur, v dôsledku čoho mu nebolo možné toto právo uznať.

16. Úlohou správneho súdu bolo posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty u žalobcu za zdaňovacie obdobie november 2014 v sume 6.980,- eur (ako rozdielu medzi daňou vyrubitou v daňovom priznaní žalobcu za uvedené zdaňovacie obdobie v sume 269,17 eur a daňou zistenou správcom dane v sume 7.249,17 eur pri daňovej kontrole vykonanej u žalobcu) a zistiť, či daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru, že žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky pre vznik nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

17. Správny súd konštatoval, že medzi účastníkmi konania bol sporný výklad vyššie uvedených ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a to, či žalobcovi vznikol nárok na uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie

obdobie november 2014 pri ním tvrdenej dodávke stavebných prác od deklarovaného dodávateľa - spoločnosti IP - ECONOMIC s.r.o. a spoločnosti moldowa s.r.o.

18. Vo vzťahu k dodávateľovi - spoločnosti IP - ECONOMIC s.r.o. správny súd zistil, že na tunajšom súde prebehlo viacero konaní, v ktorých vystupovali rovnakí účastníci konania a predmetom týchto konaní bolo preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutí žalovaného a jemu predchádzajúcich rozhodnutí a postupov prvostupňového správneho orgánu týkajúcich sa daňovej kontroly dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2014, dane z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie roku 2014 a dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2014 až december 2014, ktorá sa začala dňa 29. 06. 2016; a to napr. konanie vedené pod sp. zn. 11S/90/2018, v ktorom konaní správny súd vydal rozsudok č. k. 11S/90/2018-144 zo dňa 17. 04. 2019. Predmetné rozhodnutie sa vzťahovalo k preskúmaniu zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2014. Nakoľko žalobca v tomto konaní uviedol rovnaké žalobné námietky ako v konaní vedenom pod sp. zn. 11S/90/2018, zo strany žalovaného bolo podané obsahom rovnaké vyjadrenie, pričom sa jedná o preskúmanie rozhodnutia žalovaného, ktorého podkladom pre vydanie rozhodnutia boli výsledky totožnej daňovej kontroly a rozdiel spočíval len v skutočnosti, že ide o iné zdaňovacie obdobie (september 2014) a inú sumu rozdielu dane z pridanej hodnoty, súd poukázal na rozsudok č. k. 11S/90/2018-144 zo dňa 17. 04. 2019 a konštatoval, že sa v plnom rozsahu stotožňuje s právnym posúdením tunajšieho súdu v ňom uvedeným a pokladá ho za plne aplikovateľný na vec prejednávanú v tomto konaní, ktoré sa týka zdaňovacieho obdobia november 2014. Rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/90/2018-144 zo dňa 17. 04. 2019 je založený v spise.

19. Vo vzťahu k dodávateľovi - spoločnosti moldowa s.r.o., (ktorá rovnako ako spoločnosť IP - ECONOMIC s.r.o. mala dodať žalobcovi stavebné práce, a to v období mesiaca november 2014, kedy konateľkou spoločnosti bola už Simona Magátová, avšak za spoločnosť konala T. Ď., ktorá mala splnomocnenie na všetky úkony súd rovnako poukázal na závery rozsudku sp. zn. 11S/90/2018-144 zo dňa 17. 04. 2019, keď žalobca v tejto veci argumentoval v podanej žalobe totožnými námietkami ako v podanej žalobe vo veci sp. zn. 11S/90/2018 a poukazoval na to, že splnil všetky podmienky stanovené zákonom na odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri dodaní stavebných prác spoločnosťou IP - ECONOMIC s.r.o. i moldowa s.r.o. ako dodávateľom. Taktiež namietal nesprávnu aplikáciu vyššie citovaných ustanovení zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov tvrdiac, že v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania predložil všetku účtovnú dokumentáciu a dôkazy, ktoré bolo možné v zmysle zákona od neho požadovať a splnil si teda svoju dôkaznú povinnosť.

20. Súd v plnom rozsahu pridržiavajúc sa svojej argumentácie v rozsudku sp. zn. 11S/90/2018-144 zo dňa 17. 04. 2019 konštatoval, že i v prípade dodávateľa žalobcu - spoločnosti moldowa s.r.o., žalobca ako platiteľ dane z pridanej hodnoty, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na jej odpočítanie, bol v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. povinný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňovom doklade, teda v tomto prípade na vyššie označenej faktúre č. 1401102 vystavenej dodávateľom žalobcu dňa 24. 11. 2014. Uvedené však žalobca nepreukázal, a to ani žiadnou listinou predloženou v priebehu daňovej kontroly, pričom jeho tvrdenie o skutočnom vykonaní stavebných prác dodávateľom nebolo preukázané ani výpoveďou konateľky dodávateľa Q. F. a ani výpoveďou T. Ď. (ako osoby, ktorá bola splnomocnená na všetky úkony v mene spoločnosti moldowa s.r.o., pričom táto bola osobou, ktorá vystavila a podpísala predmetnú faktúru). Objednávka č. 201411001 zo dňa 28. 10. 2014, predložená žalobcom, ani podľa názoru správneho súdu nie je dôkazom o dodaní stavebných prác žalobcovi ako odberateľovi, naviac v nej nie sú konkretizované žiadne stavebné práce, ktoré mala spoločnosť moldowa s.r.o. ako dodávateľ vykonať pre žalobcu ako odberateľa.

21. V priebehu daňovej kontroly žalobca podal vyjadrenie zo dňa 25. 11. 2016, v ktorom tvrdil, že stavebné práce boli vykonané spoločnosťou IP - ECONOMIC s.r.o. a moldowa s.r.o., ktorá zabezpečovala stavebné práce na stavbách označených ako: Zberný dvor Lužianky Hala, Priemyselný park Drážovce Hala, Pečivárne Dunajská Streda, Priemyselný park CEHIP Vráble, Obchodné centrum

Decathlon Bratislava. Zároveň tvrdil, že práce boli ním vykonané v subdodávke so spoločnosťou IP - ECONOMIC s.r.o. a moldova s.r.o. pre odberateľa DYNAMIK CONSTRUCTION, s.r.o. Správny súd v tejto súvislosti poukázal na zmätočnosť vyjadrenia žalobcu, ktorý na jednej strane tvrdil, že stavebné práce vykonala spoločnosť IP - ECONOMIC s.r.o. a moldova s.r.o., na druhej strane súčasne tvrdil, že tieto spoločnosti stavebné práce na uvedených stavbách zabezpečovali, resp. tvrdil, že práce boli ním vykonané v subdodávke so spoločnosťou IP - ECONOMIC s.r.o. a moldova s.r.o. pre odberateľa, t. j. spoločnosť DYNAMIK CONSTRUCTION, s.r.o. Žiadna z listín predložených žalobcom správcovi dane nie je dôkazom o vykonaní stavebných prác dodávateľom (spoločnosťou moldova s.r.o.) a ich dodaní žalobcovi ako odberateľovi. Nie je zrejmé, ktoré z prác boli fakturované konkrétnou faktúrou, na základe ktorej si žalobca uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2014 a ktorej stavby, resp. stavieb sa predmetná faktúra týkala a kedy boli práce vykonané, kto ich za dodávateľa dodal a kto ich za odberateľa prevzal.

22. Dôkazom o dodaní prác deklarovanej dodávateľom žalobcovi ako odberateľovi nie je ani faktúra vystavená spoločnosťou moldova s.r.o. (dodávateľ) pre žalobcu (odberateľ) s predmetom fakturácie „na základe objednávky č. 201411001 zo dňa 28. 10. 2014“, v ktorej je uvedený počet merných jednotiek, jednotková cena a cena spolu, základ dane a daň z pridanej hodnoty. V predmetnej faktúre, na základe ktorej si žalobca uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty, nie sú fakturované práce špecifikované v zmysle ich konkrétneho vymedzenia, resp. označenia stavby, na ktorej mali byť vykonané, pričom na identifikáciu týchto prác nie je postačujúce uvedenie merných jednotiek.

23. Svedkyňa T. Ď. (konateľka spoločnosti moldova s.r.o. v období od 02. 06. 2014 do 29. 09. 2014 a osoba splnomocnená konať za spoločnosť moldova s.r.o. po dátume 29. 09. 2014), potvrdila, že vystavila a podpísala predložené faktúry (medzi nimi i faktúru vystavenú v mesiaci november 2014 predloženú žalobcom) pre žalobcu ako odberateľa na základe objednávky. V zmysle objednávky boli dodané stavebné práce žalobcovi ako odberateľovi a jednalo sa o stavebné práce na rodinných domoch (stierky, obklady, vynášanie odpadu a pod.) v okolí Nítry, ona zabezpečila ľudí a práce im zadelil žalobca podľa potreby. Práce realizovali subdodávateľia, na ktorých si s odstupom času už nespomenula a žiadneho neoznačila. Faktúry za uvedené zdaňovacie obdobie boli zaúčtované, zahrnuté v záznamoch DPH. Dôkazy o svojich tvrdeniach však predložiť nevedela. Spoločnosť moldova s.r.o. sa v čase, kedy bola jej konateľkou, zaoberala sprostredkovateľskou činnosťou, menšími stavebnými prácami, upratovacími činnosťami. Spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov, vlastnila len drobný hmotný majetok a v tom čase nikoho na zastupovanie spoločnosti nespomocnila.

24. Svedkyňa Q. F. (konateľka spoločnosti moldova s.r.o. v období od 29. 09. 2014 do 25. 11. 2015) uviedla, že konateľkou spoločnosti sa stala na základe prosby T. Ď., ktorá je jej príbuzná a táto v danom období nemohla vykonávať funkciu konateľa zo zdravotných dôvodov. K dodávateľským a odberateľským vzťahom spoločnosti sa vyjadriť nevedela, keď účtovníctvo v predmetnom období viedla T. Ď.R., ktorá vystavovala a podpisovala všetky dokumenty za túto spoločnosť na základe plnej moci. Spoločnosť zamestnancov nemala. Potvrdila obchodovanie so žalobcom, zaúčtovanie a úhradu faktúr, dôkazy o týchto svojich tvrdeniach však predložiť nevedela, pretože účtovníctvo odovzdala likvidátorovi spoločnosti Bankrot, s.r.o.

25. Správca dane za účelom preverenia týchto tvrdení výzvou zo dňa 27. 10. 2016 vyzval spoločnosť Bankrot, s. r. o. na zapožičanie účtovníctva spoločnosti moldova s.r.o. za zdaňovacie obdobie roku 2014, ale výzva adresovaná do sídla tejto spoločnosti sa vrátila správcovi dane s oznámením poštového doručovateľa, že adresát je neznámy. Spoločnosť moldova s.r.o. bola vymazaná z obchodného registra dňa 26. 11. 2015 a jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť ZET PLUS (ktorá bola taktiež vymazaná z obchodného registra) a jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť RELCO s.r.o., na ktorú bol dňa 09. 05. 2016 vyhlásený konkurz a správkyňa konkurznej podstaty na základe výzvy správcu dane v podaní zo dňa 03. 08. 2016 oznámila, že nemá žiadne účtovné doklady úpadcu, ani jeho právnych predchodcov, teda ani spoločnosti moldova s.r.o. Zásielky adresované na adresu úpadcu, resp. adresované jeho štatutárnemu zástupcovi do Francúzska sa jej vrátili s poznámkou poštového doručovateľa, že adresát je neznámy.

26. Tvrdenie svedkyne T. Ď. o vykonaní stavebných prác na rodinných domoch v okolí Nitry je v rozpore s tvrdením žalobcu v jeho písomnom vyjadrení zo dňa 25. 11. 2016, že práce mali byť vykonané na stavbách označených ako: Zberný dvor Lužianky Hala, Priemyselný park Drážovce Hala, Pečivárne Dunajská Streda, Priemyselný park CEHIP Vráble, Obchodné centrum Decathlon Bratislava. Vykonaniu prác na rodinných domoch v okolí Nitry nenasvedčuje ani žalobcom predložený súpis vykonaných prác, ktorý žalobca predložil ako prílohu svojho vyjadrenia zo dňa 25. 11. 2016.

27. Správny súd zhodnotiac vyššie uvedené skutočnosti nemal žiadne pochybnosti o tom, že dodanie stavebných prác žalobcovi spoločnosťou moldova s.r.o. nie je preukázané ani predloženou faktúrou vystavenou za zdaňovacie obdobie november 2014, ale ani výpoveďou T. Ď., ktorá výslovne uviedla, že sa jednalo o stavebné práce na rodinných domoch (stierky, obklady, vynášanie odpadu a pod.) v okolí Nitry, ona zabezpečila ľudí, nakoľko spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov a práce im zadelil žalobca podľa potreby. Netvrdila, že by sa malo jednáť o stavebné práce na objektoch, resp. stavbách, ktoré uviedol žalobca v predloženom súpise prác. Z tejto svedeckej výpovede nie je zrejmé, aké stavebné práce v prospech žalobcu boli vykonané, nie je zrejmý rozsah stavebných prác, kto ich vykonal a kto ich prevzal. Žalobca sa v priebehu daňovej kontroly ani vyrubovacieho konania nevyjadril, aké práce boli predmetom faktúry č. 201411001 zo dňa 28. 10. 2014 za zdaňovacie obdobie november 2014 a na ktorej stavbe boli vykonané.

28. Správca dane sa snažil preveriť dodanie stavebných prác i u právneho nástupcu spoločnosti moldova s.r.o. a to u spoločnosti RELCO s.r.o. (na ktorú bol vyhlásený konkurz a správkyni konkurznej podstaty neboli predložené žiadne účtovné doklady spoločnosti moldova s.r.o.) avšak i vzhľadom na nekontaktnosť konateľa tejto spoločnosti s pobytom vo Francúzsku, preverovanie správcu dane nevedlo k relevantným zisteniam. Správca dane vykonal všetky jemu dostupné procesné úkony smerujúce k zisteniu skutkového stavu predmetnej veci, napriek tomu nebolo preukázané, že stavebné práce uvedené na faktúre zo dňa 28. 10. 2014 vykonala a žalobcovi dodala spoločnosť moldova s.r.o. Žalobca neposkytol žiadne údaje o osobách, ktoré mali predmetné práce vykonať, resp. ich aj vykonali, napriek tomu, že bol oboznámený s výpoveďou konateľky spoločnosti moldova s.r.o. ako i T. Ď., ktorá jednoznačne uviedla, že spoločnosť nemala zamestnancov. Stavebné práce teda vykonali iné subjekty, resp. subdodávatelia spoločnosti moldova s.r.o., ktorých ale konateľka spoločnosti, resp. splnomocnená osoba - T. Ď. a ani žalobca neidentifikovali. S poukazom na uvedené zistenia potom správca dane nepriznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty v prípade žalobcom deklarovanej dodávky stavebných prác správne odôvodnil tým, že žalobca v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nepreukázal relevantnými dôkaznými prostriedkami, že zdaniteľné plnenie, pri ktorom si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty, vykonal a jemu dodal ním deklarovaný dodávateľ, resp. jeho subdodávateľ. Správca dane nespochybnil, že stavebné práce mohli vykonať subdodávatelia spoločnosti moldova s.r.o., ale bolo potrebné ich jednoznačne identifikovať, označiť a uviesť, aké práce vykonali, v akom rozsahu a na akej stavbe, čo žalobca neurobil, v dôsledku čoho sa dostal do dôkaznej núdze, čo správcu dane viedlo k tomu, že mu nepriznal odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

29. Žalobca bol s výsledkami daňovej kontroly oboznámený v podaní zo dňa 20. 02. 2017, kedy bol zároveň vyzvaný na predloženie dokladov, dôkazov, resp. vyjadrení v záujme preukázania tvrdení uvedených v podanom daňovom priznaní a preukázanie reálnosti uskutočnenia zdaniteľného obchodu medzi spoločnosťou moldova s.r.o. ako dodávateľom a žalobcom ako odberateľom. S výsledkami vyrubovacieho konania bol zástupca žalobcu oboznámený na pojednávaní konanom dňa 29. 11. 2017, pričom mu správca dane oznámil, že nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2014 považuje za nedostatočne preukázaný.

30. Správny súd bol toho názoru, že pokiaľ si žalobca uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri deklarovanej dodávke stavebných prác od vyššie označeného dodávateľa (moldova s.r.o.) v mesiaci november 2014 bol povinný preukázať skutočnú realizáciu dodávky týchto prác spoločnosťou moldova s.r.o., resp. jej subdodávateľmi. Tieto okolnosti musí preukazovať žalobca, ktorý si uplatnil nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty a musí teda preukázať dôvodnosť tohto uplatnenia a reálnosť

deklarovanej dodávky stavebných prác zo strany spoločnosti moldowa s.r.o., resp. jej subdodávateľov. V tejto súvislosti uviedol, že žalobcom predložené doklady a správcom dane vykonané dôkazy vykonanie deklarovanej dodávky stavebných prác spoločnosťou moldowa s.r.o., ani jej subdodávateľmi pre žalobcu nepreukazujú. Taktiež nebol označený žiadny iný subjekt, ktorý by ako subdodávateľ tejto spoločnosti stavebné práce vykonal.

31. Za danej dôkaznej situácie potom treba prisvedčiť tvrdeniu správcu dane a žalovaného, že žalobca nepreukázal ním deklarovanú obchodnú transakciu (dodanie stavebných prác od spoločnosti moldowa s.r.o. ako dodávateľa). S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcom dane bol i súd toho názoru, že žalobcom deklarovanému dodávateľovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty z titulu deklarovaného, ale nepreukázaného dodania stavebných prác žalobcovi, a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane. V tejto súvislosti súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 28. 06. 2012 v konaní pod sp. zn. 5Sžf/63/2011 ako i na ďalší jeho rozsudok zo dňa 23. 06. 2010 v konaní pod sp. zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 23. 02. 2011 v konaní pod sp. zn. III. ÚS 78/2011, z odôvodnenia ktorého 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 dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne 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 dôvodný“.

32. Daňový subjekt uplatňujúci si odpočítanie dane z pridanej hodnoty má v daňovom konaní preukázať reálne vykonanie zdaniteľného plnenia deklarovaným subjektom, resp. jeho konkrétnym subdodávateľom, pretože jeho uskutočnenie a vykonanie zákon automaticky nepredpokladá. Z uvedeného potom vyplýva, že cieľom daňového konania je overiť, či sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo tak, ako to tvrdí daňový subjekt. Preverovaním žalobcom tvrdenej obchodnej transakcie v mesiaci november 2014 na základe ním predložených dokladov správcu dane zistil a konštatoval, že deklarovaná obchodná transakcia (dodávka stavebných prác) sa neuskutočnila tak, ako je to uvedené na žalobcom predložených faktúrach, nakoľko v priebehu daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania žalobca okrem vyššie uvedených dokladov (faktúr, súpisu prác bez uvedenia dátumu vyhotovenia a mena osoby, ktorá súpis vyhotovila) žiadnym spôsobom nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany deklarovaného dodávateľa (resp. jeho subdodávateľa) ako základnej podmienky pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Daňové orgány si urobili správny záver, že daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty použiteľný vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť, teda že služby (stavebné práce) boli i reálne dodané od dodávateľa uvedeného na predloženej faktúre (napr. rozsudok č. k. 2 Afs 177/2006-61).

33. Bolo povinnosťou žalobcu v prípade, ak si uplatnil pri stavebných prácach, ktoré mu mal dodať deklarovaný dodávateľ, t. j. spoločnosť moldowa s.r.o., aby preukázal existenciu zdaniteľného plnenia a jeho skutočné dodanie zo strany tohto dodávateľa. 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 ohľadne obchodného partnera ako i osoby, ktorá za neho koná. Žalobca si zrejme tieto informácie neoveril dostatočne a s poukazom na vyššie uvedené zistenia, na ktoré poukazovali i daňové orgány, potom možno dôvodne pochybovať, či žalobcovi fakturované práce dodal ním tvrdý dodávateľ, ktorý nemal žiadnych zamestnancov a žiadne iné subjekty, ktoré by mali stavebné práce vykonať ako subdodávateľa spoločnosti moldowa s.r.o. neboli identifikované, preto ich správca dane nemohol predvolať a vypočuť ako svedkov, ako sa toho domáhal žalobca v podanej žalobe. Overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať realnosť deklarovaného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v

tomto prípade, keď žalobca nevedel preukázať reálne naplnenie tvrdeného obchodu medzi ním a deklarovateľom. S poukazom na uvedené, je potom podľa názoru súdu dôvodné konštatovanie žalovaného, že nebolo preukázané, že došlo k zdaniteľnému plneniu medzi dvoma platiteľmi dane z pridanej hodnoty a žalobca si v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty nedôvodne uplatnil odpočítanie tejto dane.

34. Uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, ale je iba právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužitelná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúry mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi, čo žalobca nesporne nepreukázal. Daňový subjekt si preto musí zaobstaráť dostatok dôkazných prostriedkov preukazujúcich uskutočnenie plnenia deklarovateľom predloženou faktúrou, ako aj to, že plnenie poskytol dodávateľ uvedený na faktúre. V prípade, že takéto dôkazy v daňovom konaní nepredloží, vystavuje sa riziku, že neunesie dôkazné bremeno, čo môže mať za následok neuznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre.

35. Súd bol toho názoru, že žalovaný riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci. Procesnoprávny rámec predstavujú predovšetkým princípy riadneho a spravodlivého procesu (článok 46 a nasl. Ústavy SR a článok 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd), ktoré vylučujú ľubovôľu pri rozhodovaní, lebo povinnosťou správneho orgánu je presvedčivo a správne vyhodnotiť dôkazy a svoje rozhodnutie náležite odôvodniť. V tejto súvislosti súd dáva do pozornosti žalobcu, že v zmysle konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. rozsudok zo dňa 21. 01. 2009 vo veci García Ruiz proti Španielsku, rozsudok zo dňa 19. 04. 1994 vo veci Van de Hurk proti Holandsku) a Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. vo veciach vedených pod sp. zn. III. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06, zn. III. ÚS 260/06) nie je potrebné, aby bola daná podrobná odpoveď na každú vznesenú námietku, ale je vždy potrebné podľa povahy veci reagovať v odôvodnení rozhodnutia na zásadnú a relevantnú námietku. Žalovaný pri odôvodňovaní svojho rozhodnutia takto postupoval a jeho žalobou napadnuté rozhodnutie v dostatočnej miere uvádza dôvody, na ktorých sa výrok tohto rozhodnutia zakladá, pričom v odôvodnení svojho rozhodnutia sa vysporiadal so všetkými rozhodujúcimi námietkami žalobcu a nemožno hovoriť o jeho svojvôli pri rozhodovaní. Taktiež i po hmotnoprávnej stránke vysvetlil podstatu podmienok uplatnenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, pričom postupoval v súlade s ustálenou judikatúrou, a to i pokiaľ ide o posúdenie dôkazného bremena (napr. rozsudok v konaní pod sp. zn. 1Sžf/81/2015 zo dňa 01. 12. 2016, sp. zn. 8 Sžf 44/2015 zo dňa 28. 09. 2017, sp. zn. 1Sžf/13/2016 zo dňa 16. 01. 2018 a sp. zn. 5 Sžf 66/2016 zo dňa 31. 05. 2018).

36. S námietkami žalobcu v podanej žalobe ohľadne dôkazného bremena na preukázanie dodania stavebných prác sa správny súd podrobne vysporiadal vo vyššie uvedených bodoch odôvodnenia tohto rozsudku. V tejto súvislosti poukázal na uznesenie Ústavného súdu SR č. k. I. ÚS 269/2014-13 zo dňa 04. 06. 2014, v ktorom konštatoval, že dôkazné bremeno pri dokazovaní v daňovom konaní vo väčšej miere spočíva na daňovom subjekte. Správca dane preukazuje najmä existenciu skutočností rozhodujúcich pre určenie výšky dane, daňový subjekt preukazuje pravdivosť údajov uvedených v daňovom priznaní a iných podaní, dokladov a výpovedí ovplyvňujúcich priebeh daňového konania. Dôkazné bremeno bolo jednoznačne na strane žalobcu, nakoľko skutočnosti vymedzené v ust. § 49 ods. 2 písm. a/, v ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení však nemožno vyvodiť dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa, resp. dodávateľových subdodávateľov alebo odberateľa, pričom v tejto súvislosti žalobca poukazyval napr. na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 19. 08. 2010 v konaní pod sp. zn. 3 Sžf 1/2010 a zo dňa 15. 03. 2011 a v konaní pod sp. zn. 3 Sžf 1/2011. Tu je však potrebné zdôrazniť, že žalobca bol priamo účastníkom deklarovateľom zdaniteľného plnenia (dodávka stavebných prác) ako odberateľ a takýto subjekt nemá

možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie a bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia dane z pridanej hodnoty (rozsudok Najvyššieho súdu 29. 02. 2016 v konaní pod sp. zn. 5Sžf/94/2014). V predmetnej veci teda dôkazná povinnosť neprešla na správcu dane, nakoľko táto je v daňovom konaní primárne na strane žalobcu, ktorý má povinnosť svoje tvrdenie o deklarovanej obchodnej transakcii i náležite preukázať, čo bolo žalobcovi v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania správcom dane v súlade so zákonom i umožnené, keď bol preukázateľne vyzývaný (výzvou zo dňa 25. 11. 2016) aby predložil dôkazy oprávňujúce ho uplatniť si odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri dodávkach od spoločnosti moldowa s.r.o. Následne bol žalobca v podaní správcu dane zo dňa 20. 02. 2017 podrobne oboznámený so zisteniami v priebehu daňovej kontroly a s pochybnosťami, ktoré nadobudol správca dane o dôvodnosti a oprávnenosti uplatnenia odpočítania dane z pridanej hodnoty s tým, že ak má nové dôkazy, doklady alebo vyjadrenia, môže ich správcovi dane predložiť v určenej lehote.

37. Žalobca navrhol, aby si správca dane vykonal miestne zisťovanie v spoločnosti DYNAMIK CONSTRUCTION, s.r.o., ktorej žalobca vykonané stavebné práce odovzdal. Miestne zisťovanie v spoločnosti DYNAMIK CONSTRUCTION, s.r.o. (odberateľ žalobcu) správca dane nevykonal, nakoľko dodanie stavebných prác tejto spoločnosti nepreukazuje, že práce fakturované faktúrou č. 201411001 zo dňa 28. 10. 2014 vykonala spoločnosť moldowa s.r.o. a že jej z tohto titulu vznikla daňová povinnosť a žalobcovi právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Za danej dôkaznej situácie, aká vyplynula z vykonaného dokazovania bol správny súd toho názoru, že ani vykonaním miestneho zisťovania by nebolo možné prísť k záverom, ktorých sa domáhal žalobca (uznanie dôvodnosti a oprávnenosti odpočítania dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2014). Dodanie stavebných prác zo strany žalobcu pre spoločnosť DYNAMIK CONSTRUCTION, s.r.o. (ktoré správca dane nespochybňoval) nie je dôkazom o tom, kto vykonal a dodal stavebné práce žalobcovi.

38. K námietkam žalobcu v podanej žalobe správny súd uviedol, že sa s nimi podrobne vysporiadal v predchádzajúcich bodoch odôvodnenia tohto rozsudku. Námietky žalobcu spočívali v tom, že správca dane nedostatočne zistil skutkový stav, nevykonal v potrebnom a žalobcom navrhovanom rozsahu dokazovanie a vykonané dôkazy nesprávne vyhodnotil. V tejto súvislosti tiež uviedol, že daňové konanie je ovládané zásadou prejednacou, nie vyhľadavacou, čo znamená, že bolo povinnosťou žalobcu označiť a predložiť dôkazy preukazujúce dôvodnosť jeho postupu pri podaní daňového priznania (uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty na základe faktúry č. 201411001 zo dňa 28. 10. 2014). Podľa predložených listinných dokladov (faktúry, objednávky) mal byť žalobca ako odberateľ v obchodnom vzťahu so spoločnosťou moldowa s.r.o., ktorá mu mala stavebné práce dodať v zmysle vyššie uvedenej faktúry. Bolo výlučne jeho povinnosťou ako odberateľa, aby označil a predložil dôkazy o vykonaní stavebných prác deklaroványm dodávateľom, resp. jeho subdodávateľmi. Odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2014 nebolo žalobcovi uznané z dôvodu, že žalobca nepredložil a neoznačil žiadne dôkazy preukazujúce reálny obsah faktúry a reálne nadobudnutie stavebných prác od deklarovaného dodávateľa - spoločnosti moldowa s.r.o., v dôsledku čoho bolo potom spochybnené žalobcom deklarované prijatie plnenia od tohto dodávateľa, pričom žalobca tieto pochybnosti v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania neodstránil. Nepriznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty v prípade dodávok stavebných prác žalobcovi, správca dane neodôvodnil nevykonaním týchto prác, ale vzhľadom na vykonané dôkazy (výsluch T. Ď. a Q. F.) i podľa názoru súdu dôvodne spochybnil tvrdenia žalobcu, že práce vykonala a žalobcovi dodala spoločnosť moldowa s.r.o., resp. jej subdodávateľa, čo znamená spochybnenie predloženej faktúry od deklarovaného dodávateľa a čo súvisí so vznikom daňovej povinnosti u tohto dodávateľa a následne i s právom žalobcu na odpočítanie dane.

39. Pokiaľ žalobca v podanej žalobe poukazoval na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie (napr. rozsudok C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Electronics, C-484/03 Bond House a ďalšie) a rozsudky Najvyššieho súdu SR (napr. v konaní pod sp. zn. 3 Sžf 1/2010, 3 Sžf 1/2011), súd bol toho názoru, že žalobca si nesprávne vysvetľuje závery týchto rozsudkov na jeho obchodnú transakciu s deklaroványm dodávateľom a navyše ani neuviedol, v ktorých bodoch by bolo možné závery týchto rozsudkov

aplikovať na jeho obchodný prípad podľa predloženej faktúry a v kontrolovanom zdaniteľnom období. Z tejto judikatúry Súdneho dvora tiež vyplýva, že zdaniteľná osoba si nemôže odpočítať daň z pridanej hodnoty, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom (napr. preto, že títo nedisponovali potrebnými zamestnancami, hmotnými prostriedkami a aktívami, čo je podľa názoru súdu i tento prípad). Nie je v rozpore s právom EÚ požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho prípadnej účasti na daňovom podvode.

40. S poukazom na uvedené súd dospel k záveru, že správca dane postupoval správne a v zmysle zákona, keď žalobcovi rozhodnutím zo dňa 06. 12. 2017 vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2014 v sume 6.980,- eur. Správne postupoval i žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane zo dňa 06. 12. 2017 potvrdil podľa ust. § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, a to rozhodnutím zo dňa 12. 03. 2018. Z obsahu preloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu tak, aby bolo možné na jeho základe v zmysle zákona rozhodnúť.

41. Skutkový stav zistený správcou dane (ktorý prevzal i žalovaný) je dostatočný, vychádza nielen z daňových dokladov predložených žalobcom ako daňovým subjektom, ale predovšetkým zo zistení, že týmto dokladom absentuje materiálny podklad (nebolo preukázané, že stavebné práce vykonal deklarovaný dodávateľ alebo jeho subdodávateľ, resp. nebolo preukázané, kto vôbec tieto stavebné práce vykonal). Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať k nim stanovisko, čo i využil a na svojich procesných právach nebol žiadnym spôsobom poškodený. Záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov platnom v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia, pričom súd nezistil ani žiadne procesné pochybenia daňových orgánov, ku ktorým by musel prihliadať.

## II.

### Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

42. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Nitre podal v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť žalobca a to z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci s poukazom na § 440 ods. 1 písm. g/ SSP.

43. Žalobca poukázal na to, že konajúci súd v odôvodnení rozsudku s poukazom na § 140 SSP poukázal na rozhodnutie Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/90/2018-144, nakoľko dôvody pre ktoré došlo k zamietnutiu žaloby sú totožné s dôvodmi uvedenými v tomto konaní, správny súd tieto dôvody pre nadbytočnosť a hospodárnosť nezopakoval. Žalobca tieto dôvody vo svojej kasačnej sťažnosti zopakoval. Obdobný záver ustálil pri spoločnosti moldawa,s.r.o., ako dodávateľa pre žalobcu ako odberateľa. Žalobca mal za to, že splnil všetky podmienky stanovené zákonom na odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri dodaní stavebných prác spoločnosťou IP-ECONOMIC,s.r.o., ako dodávateľom. Poukázal na to, že súd pri rozhodovaní nebral do úvahy vyjadrenia svedkov, konateľov jednotlivých spoločností ako aj vyjadrenia splnomocneného zástupcu žalobcu. Súd sa nevysporiadal s uvedenou otázkou, uviedol, že nespochybňuje vykonanie prác ale spochybňuje vykonanie práv spoločnosťou IP-ECONOMIC s.r.o. . Sťažovateľ poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19.08.2010, daňovému subjektu zákon nedáva právne prostriedky na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov a stavu ich povinných evidencií. Právne významné okolnosti z ktorých sa vyvodzuje úmysel a vedomosť daňového subjektu o podvodnom konaní obchodného partnera v reťazovej transakcii zisťuje a dokazuje správca dane. Okruh kritérií z ktorých sa zisťuje úmysel a vedomosť daňového subjektu stanovuje a dokazuje správca dane. Taktiež poukázal na

rozsudok v spojených veciach Optigen Ltd. (C-354/03).

44. Žalobca má za to, že splnil všetky podmienky stanovené zákonom na odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri dodaní stavebných prác spoločnosťou IP - ECONOMIC s.r.o. ako dodávateľom. Taktiež namietal nesprávnu aplikáciu ustanovení zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov tvrdiac, že v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania predložil všetku účtovnú dokumentáciu a dôkazy, ktoré bolo možné v zmysle zákona od neho požadovať a splnil si teda svoju dôkaznú povinnosť.

45. Súd pri rozhodovaní nebral do úvahy vyjadrenia svedkov, konateľov jednotlivých spoločností, ako aj vyjadrenia splnomocneného zástupcu žalobcu. Súd sa nevysporiadal s uvedenou otázkou, uvádza, že nespochybňuje vykonanie prác, ale spochybňuje vykonanie prác spoločnosťou IP ECONOMIC s.r.o. Podľa Rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, SP. zn. 3 Sžf 1/2010 zo dňa 19.08.2010 „Dôkazné bremeno, že u iného daňového subjektu došlo k podvodnému konaniu, je na správcovi dane, resp. orgánoch činných v trestnom konaní. Daňovému subjektu zákon nedáva právne prostriedky na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov (pozn. obdobne platí aj pri odberateľoch) a stavu ich povinných evidencií. Právne významné okolnosti, z ktorých sa vyvodzuje Úmysel a vedomosť daňového subjektu o podvodnom konaní obchodného partnera v reťazovej transakcii, zisťuje a dokazuje správca dane. Okruh kritérií, z ktorých sa zisťuje Úmysel a vedomosť daňového subjektu stanovuje a dokazuje správca dane, pričom musia byť v rozumnej miere, ktorú možno predpokladať v obvyklom obchodnom styku daňových subjektov. Dôkazné bremeno je spojené so zodpovednosťou za vznik dôkaznej núdze ohľadne preukázania tvrdených skutočností.

46. Rozsudok vo (spojených) veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd. (C-353/03) a Bond House Systems Ltd (C-484/03) vyslovuje záväzný právny názor, že aj keď boli prechádzajúce alebo následné obchody poznačené daňovým podvodom, a preverovaný platiteľ dane o tom nemal vedomosť, nemôže byť za takéto konanie jeho obchodných partnerov resp. ich obchodných partnerov sankcionovaný. V tom istom rozsudku ESD uvádza, že každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami. Podľa rozsudku ESD zo 06.12.2012 vo veci Bonik EOOD, C-285/11 „V súlade s režimom práva na odpočítanie dane stanoveným v smernici 2006/112 o spoločnom systéme DPH nie je potrestanie prostredníctvom zamietnutia tohto práva zdaniteľnej osoby, ktorá nevedela alebo nemohla vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu spáchaného dodávajúcim subjektom alebo že iné plnenie tvoriace súčasť dodávateľského reťazca, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení zdaniteľnej osoby, bolo poznačené podvodom vo vzťahu k DPH. Založením systému zodpovednosti bez zavinenia sa totiž prekračuje rozsah nevyhnutný na ochranu práv verejných financií. ”

47. Žalobca sa oprávnené dovoľáva aplikácie vyššie citovanej judikatúry NS SR a Súdneho dvora ECT. Žalovaný v zmysle tejto judikatúry nepreukázal, že žalobca mal alebo mal mať vedomosť o prípadných podvodných konaniach v rámci preverovaného obchodného reťazca, a už vôbec nepreukázal, že žalobca by bol priamym úmyselným účastníkom takýchto potencionálnych podvodných konaní a v takomto prípade sa citovaná judikatúra celkom jasne vyjadruje v tom zmysle, že za danej situácie nemôže byť žalobca sankcionovaný.

48. Podľa ust. § 24 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje 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, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Ustanovenie 24 Daňového poriadku nepredstavuje absolútne dôkazné bremeno daňových subjektov, ale len vymedzuje rozsah ich dôkaznej povinnosti. Dôkazné bremeno znáša daňový subjekt len ku skutočnostiam, ktoré sám tvrdí (§ 45 ods. 1 písm. c) Daňového poriadku). Toto dôkazné bremeno nie je možné ponímať extenzívne a rozširovať ho aj na preukázanie iných skutočností, teda aj takých, na ktoré sa vzťahuje dôkazná povinnosť iných

subjektov.

49. Žalobca mal preukázať len to, že stavebné práce boli dodané spoločnosti Dynamic a že tieto stavebné práce boli žalobcovi dodané od spoločnosti Ip economic. Žalovaný ako aj konajúci súd tieto skutočnosti žiadnym spôsobom nespochybnili. Žalobcovi nemôže byť na vrub pričítaná skutočnosť, že u jeho dodávateľa došlo ku skutočnosti, ktorá ovplyvnila jej riadny chod prípadne, že jeho dodávateľ riadne neregistroval svojich zamestnancov alebo dodávateľov. Žalobca predložil všetky aktuálne jemu dostupné dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia, ktorými musel a reálne mohol disponovať, a tým splnil svoju dôkaznú povinnosť podľa ustanovenia 24 Daňového poriadku. Na základe uvedeného má žalobca za to, že v prípade daňovej kontroly správca dane pričítal žalobcovi existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno. Pričom konajúci súd takéto konanie nesprávne považuje za správne.

50. Rovnaký výklad poskytuje vo svojich rozsudkoch aj Najvyšší súd Slovenskej republiky, ktorý v rozsudku so sp. zn. 5 Sžf/49/2010 zo dňa 30.06.2011. Skutočnosť, že niektorý subjekt v dodávateľskom reťazci nedodrжал svoje povinnosti vyplývajúce z právnych predpisov upravujúcich daň z pridanej hodnoty nemá teda vplyv na právo platiteľa dane odpočítať daň z pridanej hodnoty zaplatenú na vstupe. Uvedené platí za predpokladu, že platiteľ dane nedisponoval informáciou, ktorá by ho oprávňovala predpokladať vznik alebo existenciu nezákonnosti na strane vystaviteľa faktúry.

51. V súvislosti s vyššie uvedeným Súdny dvor Európskej únie ďalej konštatoval, že plnenia, ktoré nie sú samé osebe poznačené podvodom vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, predstavujú dodávku tovarov uskutočnenú osobou podliehajúcou dani konajúcou ako takou a hospodársku činnosť smernice Rady 77/388/ EHS, I) ak spĺňajú objektívne kritériá, na ktorých sú tieto pojmy založené, a to bez ohľadu na úmysel iného subjektu ako dotknutého platiteľa dane, ktorý je súčasťou rovnakého dodávateľského reťazca, a/alebo na prípadnú podvodnú povahu iného plnenia, o ktorej tento platiteľ nevedel alebo nemohol vedieť, ktoré je súčasťou tohto reťazca a ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení uskutočnenom týmto platiteľom. Právo platiteľa dane, ktorý uskutočňuje tieto plnenia, spočívajúce v odpočítaní dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe nemôže byť ovplyvnené ani tým, že v reťazi dodávok, ktorej sú tieto plnenia súčasťou, je iné plnenie, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení platiteľa dane a ktoré je bez toho, aby to platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, poznačené nezákonnosťou vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty.2) Vplyv na právo platiteľa dane odpočítať daň z pridanej hodnoty zaplatenú na vstupe nemá skutočnosť, či daň z pridanej hodnoty splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice. Daň z pridanej hodnoty sa totiž uplatňuje na všetky plnenia výroby a distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu.3)

52. V zmysle vyššie uvedeného, ak sa platiteľ dane nepodielal na takej manipulácii akou je napr. predloženie nepravdivých daňových priznaní alebo vydávanie faktúr v rozpore so skutočnosťou, a splnil všetky zákonné predpoklady na uplatnenie práva na odpočet dane, môže mu byť nárok na odpočet dane zamietnutý len na základe jasných dôkazov, podľa ktorých musí byť s ohľadom na objektívne skutočnosti preukázané, že platiteľ, ktorému bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca nárok na odpočet dane, vedel alebo mal vedieť, že toto plnenie je súčasťou porušenia právnych povinností zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu.4)

53. Vzhľadom na skutočnosť, že zamietnutie práva na odpočet dane je výnimkou z platenia základnej zásady spoločného systému dane z pridanej hodnoty, ktorú predstavuje toto právo, je povinnosťou správca dane predložiť dostatočné objektívne dôkazy, na základe ktorých by bolo možné dospieť k záveru, že platiteľ dane vedel alebo mal vedieť, že plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je porušenie právnych povinností zo strany dodávateľa alebo iného subjektu dodávateľského reťazca. Založením zodpovednosti platiteľa dane bez zavinenia by došlo k prekročeniu rozsahu nevyhnutného na ochranu práv verejných financií.5) Konštatovanie súdu, že správca dane aj v tomto prípade postupoval v súlade so zákonom je podľa názoru žalobcu nesprávne.

54. Okrem opatrenia, ktoré majú členské štáty možnosť prijať podľa článku 273 smernice 2006/112/ES2) s cieľom zabezpečiť správny výber dane a predchádzať daňovým podvodom, nesmú členské štáty prekročiť rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie týchto cieľov. Z tohto dôvodu sa nemôže voľná úvaha daňových orgánov členských štátov používať spôsobom, ktorý systematicky spochybňuje právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty a tým neutralitu tejto dane, ktorá predstavuje základnú zásadu spoločného systému.6)

55. V tejto súvislosti správca dane nemôže od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty vo všeobecnosti požadovať preverenie, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar a služby, s ktorou je spojený uplatňovaný nárok, spĺňa podmienky zdaniteľnej osoby, disponuje predmetným tovarom, je schopná ho dodať a splnila si svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť daň z pridanej hodnoty, a tiež, aby v tejto súvislosti disponovala takýmito dokumentmi. Konajúci súd sa touto skutočnosťou podľa názoru žalobcu žiadnym spôsobom nezaoberal. Vyššie uvedené požiadavky na právnu argumentáciu potvrdzuje aj Ústavný súd SR. (III. ÚS 311/07 - predmetný nález možno aplikovať aj na rozhodovaciu činnosť správcu dane).

56. Možno však konštatovať, že ak odôvodnenie rozhodnutia neobsahuje úvahy (myšlienkové kroky, premisy), ktoré by dôkladne zdôvodňovali, prečo je skutkový stav tým prípadom, v ktorom možno neurčitý právny pojem aplikovať, daňový subjekt musí hľadať odpoveď na právny problém „v rovine dohadov. Povinnosť vysvetliť úvahy súdu v prípade, že rozhodnutie nevyplýva priamo zo zákonného textu, zdôrazňuje aj Ústavný súd ČR vo svojom náleze sp. zn. I. US 403/03.

57. Ústavný príkaz ustanovený v článku 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky zabezpečuje ochranu osôb pred negatívnou činnosťou štátu. Štátne orgány na jeho základe nesmú obmedzovať práva osôb vo vžitej miere, ako im dovoľuje zákon. Ústavný princíp ustanovený v článku 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky vyjadruje tzv. princíp legality a je neoddeliteľnou súčasťou právneho štátu. Ústavný súd Slovenskej republiky podstatu materiálneho právneho štátu, okrem povinnosti štátnych orgánov zabezpečiť reálnu možnosť uplatnenia ústavných práv, vidí v dvoch princípoch, a to v princípe spravodlivosti a v princípe právnej istoty. Princíp právnej istoty podľa ustálenej judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky spočíva okrem iného v tom, že všetky subjekty práva môžu odôvodnene očakávať, že príslušné štátne orgány budú konať a rozhodovať podľa platných právnych predpisov, že ich budú správne vykladať a aplikovať. Zároveň je obsahom tohto princípu vytvorenie istoty, že na určitú právne relevantnú otázku sa pri opakovaní v rovnakých podmienkach dáva rovnaká odpoveď. Princíp právnej istoty teda vyžaduje najmä to, aby všetky právne normy boli jasné, presné a predvídateľné, pokiaľ ide o ich účinky, a to predovšetkým vtedy, ak môžu mať nepriaznivé dôsledky pre fyzické a právnické osoby alebo ak umožňujú ukladať sankcie. Jasnosť, presnosť a predvídateľnosť právnych noriem musí byť taká, aby dotknuté osoby mohli s istotou poznať svoje práva a povinnosti, ktoré z nich vyplývajú a aby mohli následne zaujať svoj postoj alebo prispôbiť svoje konanie.

58. Obsahom princípu právnej istoty ako jedného z dvoch základných znakov materiálneho právneho štátu je oprávnená dôvera v právo, ochrana nadobudnutých práv a predvídateľnosť postupu orgánov verejnej moci. Zásada predvídateľnosti postupu orgánov verejnej moci je dôležitým obsahovým znakom právnej istoty. Princíp právnej istoty chápaný vo význame predvídateľnosti dôsledkov právneho predpisu a nárokov na jeho určitosť a zrozumiteľnosť nemožno obmedzovať iba na samotný text právneho predpisu. Až jeho realizácia a aplikácia totiž v praxi zasahujú do právnych vzťahov. Aby realizácia právneho predpisu a jeho aplikácia bola s týmto právnym predpisom v zhode, musí existovať predvídateľnosť aplikácie práva orgánmi verejnej moci. K tomuto sa vo svojej rozhodovacej praxi vyjadril aj Ústavný súd Českej republiky, ktorý uviedol „K znakom právneho štátu a medzi jeho základné hodnoty patrí neoddeliteľne princíp právnej istoty (čl. 1 ods. 1 Ústavy ČR), ktorého neopomenuteľným komponentom je nielen predvídateľnosť práva, ale aj legitímna predvídateľnosť postupu orgánov verejnej moci v súlade s právom a zákonom stanovenými požiadavkami. Táto predvídateľnosť postupu orgánov verejnej moci je vyjadrením maximy, na ktorej základe sa možno v demokratickom právnom štáte spoliehať na to, že vo svojej dôvere v platné právo nebude nikto sklamaný. Iba takto predvídateľné správanie naplňuje v praxi fungovanie materiálne chápaného demokratického právneho štátu a vylučuje

priestor pre prípadnú svojvôľu.

59. Ak teda v zmysle vyššie uvedeného daňový subjekt splní všetky predpoklady vyžadované právnymi predpismi na uplatnenie práva odpočítať daň z pridanej hodnoty na vstupe, následný postup správcu dane, ktorým daňovému subjektu zamietne uplatnený nárok, nie je v súlade s legitímnou predvídateľnosťou postupu orgánov verejnej moci.

60. Podľa konštantnej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie subjekty, ktoré prijímajú všetky opatrenia, ktoré je od nich možné odôvodnene požadovať, aby zabezpečili, že ich plnenia nebudú poznačené podvodom, a to bez ohľadu na to, či ide o podvod vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty alebo iné podvody, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení bez toho, aby riskovali, že stratia svoje právo na odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe. Rovnako zásada právnej istoty vyžaduje, aby zdaniteľné osoby poznali svoje daňové povinnosti ešte pred uzavretím transakcie.

61. V tejto súvislosti poukázal na judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky, v zmysle ktorej „Ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený dodržiavaniu a rešpektovaniu práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom. Teda za situácie, keď právo umožňuje rozdielny výklad, nemožno pri riešení prípadu obísť fakt, že na poli verejného práva, do ktorého zaraďujeme aj právo daňové, štátne orgány môžu konať len to, čo im zákon výslovne umožňuje, na rozdiel od občanov, ktorí môžu konať všetko, čo im zákon nezakazuje. Z tejto maximy potom jednoznačne vyplýva, že pri ukladaní a vymáhaní daní podľa zákona, teda pri de facto odnímaní častí nadobudnutého vlastníctva, sú orgány verejnej moci povinné šetriť podstatu a zmysel základných práv a slobôd. V daňovom konaní sa právne úkony, či iné rozhodujúce skutočnosti posudzujú podľa svojho obsahu. V pochybnostiach orgány verejnej moci pritom postupujú voči daňovému subjektu miernejšie (in dubio mitius).

62. V kontexte rozsahu daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty vykonanej správcom dane je potrebné upozorniť aj na princíp proporcionality vyjadrený v článku 13 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky, podľa ktorého „Pri obmedzovaní základných práv a slobôd sa musí dbať na ich podstatu a zmysel. Takéto obmedzenia sa môžu použiť len na ustanovený cieľ.“ Daňová kontrola totiž predstavuje mimoriadne závažný a intenzívny zásah do individuálnej právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánov finančnej správy a takýto zásah je možný výlučne pri rešpektovaní základných ústavných princípov, z nich najmä princípu zákonnosti a princípu proporcionality a tiež základných zásad daňového konania.

63. Zachovanie princípu proporcionality predpokladá, že k zásahu do základného práva alebo slobody príde len na účel realizácie niektorého z legitímnych cieľov a v miere, ktorá je pre takúto realizáciu nevyhnutná, pričom zároveň nesmie ísť o zásah do podstaty dotknutého základného práva. Inými slovami, zvolené nástroje obmedzenia základného práva alebo slobody musia jednak sledovať prípustný cieľ a jednak musia byť tomuto cieľu primerané, pričom hranicu, za ktorou už nemožno hovoriť o prípustnom obmedzení práva, predstavuje taká intenzita zásahu do dotknutého základného práva, ktorá sa dotýka jeho podstaty. Za podstatu práva možno označiť to, na čom je právo založené. Zmyslom práva sa chápe účel práva, cieľ, ktorý sa sleduje tým, že sa dané právo vytvorilo a právnym poriadkom priznalo.

64. Ústavný súd Slovenskej republiky sa k dodržiavaniu ústavného princípu proporcionality vyjadril vo svojej rozhodovacej činnosti viackrát. Podľa ustálenej judikatúry „Ústava v čl. 2 ods. 2 obsahuje princíp, podľa ktorého štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon. Pre dodržanie tohto ustanovenia ústavy nestačí, aby konanie štátneho orgánu voči iným osobám ustanovil zákon. Tento zákon musí vo svojej úprave rešpektovať medze ústavy, teda aj čl. 13 ods. 4 ústavy, podľa ktorého pri obmedzovaní základných práv a slobôd sa musí dbať na ich podstatu a zmysel a takéto obmedzenia sa môžu využiť len na ustanovený cieľ.“

65. Ako už bolo vyššie uvedené, okrem opatrení, ktoré môžu členské štáty prijať podľa článku 273 smernice 2006/112/ ES s cieľom zabezpečiť správny výber dane a predchádzať daňovým podvodom (a ktoré musia byť súčasťou vnútroštátneho právneho poriadku vzhľadom na článok 2 ods. 2 Ústavy

Slovenskej republiky), nesmú členské štáty prekročiť rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie týchto cieľov. Z tohto dôvodu sa nemôže voľná úvaha daňových orgánov členských štátov používať spôsobom, ktorý systematicky spochybňuje právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty a tým neutralitu tejto dane, ktorá predstavuje základnú zásadu spoločného systému.

66. Postup súdu, ktorý má za cieľ systematicky spochybniť právo žalobcu na odpočítanie dane z pridanej hodnoty napriek skutočnosti, že žalobca spĺňa všetky zákonné predpoklady na takýto odpočet, maže byť teda posúdený ako postup rozporný s vyššie uvedeným Ústavným princípom proporcionality. Podľa ustálenej judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky pre dodržanie ústavného princípu proporcionality totiž nestačí, že správca dane postupuje v súlade so zákonom, ak jeho postupom nie sú rešpektované medze Ústavy Slovenskej republiky a zásahy do práv a právom chránených záujmov daňových subjektov nie sú primerané cieľu, ktorý sa má dosiahnuť.

67. Žalobca má za to, že Krajský súd v Nitre v konaní a pri rozhodovaní v predmetnej veci porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a preto žalobca navrhuje, aby kasačný súd zmenil rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/93/2018 - 173 zo dňa 26.06.2019 tak, že Rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR Č. 100533224/2018 zo dňa 12.03.2018 spolu s Rozhodnutím Daňového Úradu Nitra č. 102520311/2017 zo dňa 06.12.2017 zrušuje a vec vracia na ďalšie konanie, alebo eventuálne, aby zrušil rozsudok Krajského súdu v Nitre Č. k. 11S/93/2018 - 173 zo dňa 26.06.2019 a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

68. Žalovaný sa písomne k žalobe nevyjadril.

II. Konanie pred kasačným súdom, právne názory

III.

69. 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).

70. 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.

71. 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.

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

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

74. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že správca dane začal dňa 29. júna 2016 daňovú kontrolu dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2014, dane z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie roku 2014 a DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2014. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil dňa 25. mája 2017 Protokol č. 101071661/2017, ktorý bol žalobcovi doručený dňa 31. mája 2017. Na ústnom pojednávaní, konanom dňa 24. augusta 2017 boli prerokované pripomienky a dôkazy žalobcu k zisteniam uvedeným v

protokole z daňovej kontroly. Dňa 29. novembra 2017 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, na ktorom boli oboznámené výsledky dokazovania vo vyrubovacom konaní.

75. Správca dane rozhodnutím č. 10252031/2017 zo dňa 06. decembra 2017 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 6.980,- € za zdaňovacie obdobie november 2014. Na základe odvolania žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 100533224/2018 zo dňa 12. marca 2018 rozhodnutie správca dane potvrdil.

76. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalobcu je rozsudok Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/93/2018-173 zo dňa 26. júna 2019, ktorým súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného 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 spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

77. 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.

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

79. 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.

80. 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.

81. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH 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.

82. 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.

83. 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 evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

84. 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.

85. 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.

86. Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

87. 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 citovaného 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.

88. Podľa § 68 ods. 1 daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 nezasiela.

89. Podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku, správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

90. Podľa § 440 písm. g) SSP kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

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

92. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Nitre, 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 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 krajského súdu.

93. 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.

94. 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. novembra 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.

95. 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 zdaniteľný obchod reálne prebehol. Povinnosť preukázania reálneho uskutočnenia dodávky tovaru alebo služieb teda vyplýva z daňového poriadku ako procesného predpisu upravujúceho daňové konanie. Určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva častokrát obtiažne a pomerne nejednoznačné. V zásade však platí, 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 získať dôkazy o tom, že bol uskutočnený, aby v budúcnosti nemohli vzniknúť pochybnosti o jeho realizácii.

96. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje 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 78/2011-17 zo dňa 23. februára 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.“

97. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17. februára 2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zistenia 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 správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvaha, 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 skutočnosť a dôkazy vyplývajúce zo zistení ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

98. Kasačný súd v tejto súvislosti uvádza, že judikatúra najvyššieho súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila v tom, že nepostačuje predložiť faktúru, zmluvu a preberací protokol s položkami v prílohe, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017.

99. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužívateľnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné plnenia boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

100. Z obsahu administratívneho spisu žalovaného vyplýva, že správca dane v priebehu daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie november 2014 preveroval opodstatnenosť uplatnenia práva žalobcu na odpočítanie dane v sume 5.106,20 eur a 1.875,50 eur na základe dodávateľských faktúr č. 201401102 zo dňa 03. 11. 2014 na sumu 4.800,- eur (základ dane v sume 4.001,25 eur + daň z pridanej hodnoty v sume 800,25 eur) vystavená spoločnosťou IP - ECONOMIC s.r.o. ako dodávateľom pre žalobcu ako

odberateľa s predmetom fakturácie „fakturuje Vám na základe mandátnej zmluvy zo dňa 02. 01. 2014“, príjmový pokladničný doklad z 30. 11. 2014 znejúci na sumu 4.800,- eur prijatú od žalobcu, faktúra č. 201401103 zo dňa 10. 11. 2014 na sumu 4.800,- eur (základ dane v sume 4.001,25 eur + daň z pridanej hodnoty v sume 800,25 eur) vystavená spoločnosťou IP - ECONOMIC s.r.o. ako dodávateľom pre žalobcu ako odberateľa s predmetom fakturácie „fakturuje Vám na základe mandátnej zmluvy zo dňa 02. 01. 2014“, príjmový pokladničný doklad z 30. 11. 2014 znejúci na sumu 4.800,- eur prijatú od žalobcu, faktúra č. 201401104 zo dňa 21. 11. 2014 na sumu 4.800,- eur (základ dane v sume 4.001,25 eur + daň z pridanej hodnoty v sume 800,25 eur) vystavená spoločnosťou IP - ECONOMIC s.r.o. ako dodávateľom pre žalobcu ako odberateľa s predmetom fakturácie „fakturuje Vám na základe mandátnej zmluvy zo dňa 02. 01. 2014“, príjmový pokladničný doklad z 30. 11. 2014 znejúci na sumu 4.800,- eur prijatú od žalobcu, faktúra č. 2014011016 zo dňa 28. 11. 2014 na sumu 16.230,- eur (základ dane v sume 13.527,25 eur + daň z pridanej hodnoty v sume 2.705,45 eur) vystavená spoločnosťou IP - ECONOMIC s.r.o. ako dodávateľom pre žalobcu ako odberateľa s predmetom fakturácie „fakturuje Vám na základe mandátnej zmluvy zo dňa 02. 01. 2014“, faktúra č. 1401102 zo dňa 24. 11. 2014 na sumu 11.250,-eur (základ dane v sume 9.377,50 eur + daň z pridanej hodnoty v sume 1.875,50 eur) vystavená spoločnosťou moldowa s.r.o. ako dodávateľom pre žalobcu ako odberateľa s predmetom fakturácie „fakturuje Vám na základe objednávky č. 20141101 zo dňa 28. 10. 2014“, objednávka č. 201411001 zo dňa 28. 10. 2014, prehľad pohybov na účte v období od 01. 11. 2014 do 30. 11. 2014, mandátna zmluva zo dňa 02.01. 2014.

101. Krajský súd prisvedčil tvrdeniu správcu dane a žalovaného, že žalobca nepreukázal ním deklarovанú obchodnú transakciu (dodanie stavebných prác od spoločnosti IP - ECONOMIC s.r.o. a moldawa s.r.o.ako dodávateľa). S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcom dane bol krajský súd toho názoru, že žalobcom deklarovанému dodávateľovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty z titulu deklarovанého, ale nepreukázaného dodania stavebných prác žalobcovi, a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane.

102. Kasačný súd sa v plnom rozsahu stotožňuje s právnymi závermi krajského súdu v napadnutom rozsudku. Opodstatnenosť pochybností správcu dane o uskutočnení plnení deklarovанých v posudzovaných faktúrach jednoznačne vyplynula z výsledkov dokazovania, v zmysle ktorých sa ako u dodávateľskej spoločnosti tak i u subdodávateľa nepotvrdilo uskutočnenie zdaniteľných plnení uvedených vo faktúrach č. 201401102 zo dňa 3. novembra 2014, č. 201401103 zo dňa 10. novembra 2014, č. 201401104 zo dňa 21. novembra 2014, č. 2014011016 zo dňa 28.novembra 2014 od dodávateľa IP - ECONOMIC s.r.o. a č. 1401102 Zo dňa 24.novembra 2014 od dodávateľa moldawa s.r.o. nakoľko nebolo preukázané, kto deklarovанé práce vykonal. Dodávateľ, ktorý nemal žiadnych zamestnancov mal zabezpečiť dodanie prác subdodávateľmi. Pochybnosti správcu dane boli potvrdené výsluchom bývalej konateľky dodávateľa IP - ECONOMIC s.r.o. T. Ď., ktorá potvrdila vystavenie predložených faktúr pre žalobcu ako odberateľa na základe mandátnej zmluvy zo dňa 2. januára 014, ich zaúčtovanie, doklady však nevedela predložiť, nakoľko účtovníctvo bolo podľa protokolu zo dňa 19. februára 2015 odovzdané likvidátorovi spoločnosti Bankrot, s. r. o. Bývalá konateľka uviedla, že žalobcovi ako odberateľovi boli v zmysle mandátnej zmluvy dodané stavebné práce na rodinných domoch (stierky, obklady, vynášanie odpadu a pod.) v okolí Nítry, ona zabezpečila ľudí a práce im zadelil žalobca podľa potreby. Práce realizovali subdodávateľia, žiadneho však neoznačila. Žalobca neposkytol žiadne údaje o osobách, ktoré mali predmetné práce vykonať, resp. ich vykonali, napriek tomu, že bol oboznámený s výpoveďou bývalej konateľky spoločnosti IP - ECONOMIC s.r.o. Žalobca napokon ako osobu, ktorá práce vykonala označil E. K., z jeho svedeckej vyplynulo, že vykonal pre spoločnosť IP - ECONOMIC s.r.o. ako živnostník murárske práce v Drážovciach na stavbe haly v bližšie neuvedenom období. Výpoveďou E. K. nebolo jednoznačne preukázané dodanie stavebných prác podľa špecifikovaných faktúr za november 2014 , na základe ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

103. Kasačný súd sa rovnako stotožnil so záverom krajského súdu, že dôkazom o dodaní stavebných prác žalobcovi ako odberateľovi nie je ani mandátna zmluva zo dňa 2. januára 2014, v zmysle ktorej sa mandatár (IP - ECONOMIC s.r.o.) zaviazal vykonávať stavebné práce pre mandanta (žalobca), ktoré

zabezpečí mandant, pričom v nej nie sú stavebné práce nijako konkretizované. Za dôkaz o vykonaní stavebných prác dodávateľom IP - ECONOMIC s.r.o. a ich dodaní žalobcovi ako odberateľovi nemožno považovať ani faktúry č. 201401102, č. 201401103, č. 201401104, č. 2014011016 s predmetom fakturácie „na základe mandátnej zmluvy zo dňa 02. 01. 2014“, v ktorých nie sú fakturované práce vôbec špecifikované, pričom na identifikáciu týchto prác nie je postačujúce uvedenie merných jednotiek. 104. Dôkazom o dodaní stavebných prác žalobcovi zo strany spoločnosti IP - ECONOMIC s.r.o. v zmysle uvedených faktúr nie sú ani faktúry (s predmetom fakturácie murárske práce za mesiac marec, máj, júl - august, september - október, november - december 2014) vystavených subdodávateľom E. K. pre spoločnosť IP - ECONOMIC s.r.o. ako odberateľa v celkovej sume 3.210,- €, ani súpis prác od dodávateľa IP - ECONOMIC s.r.o. na stavbách označených ako: Zberný dvor - Lužianky - Hala, Priemyselný park - hala - Drážovce, Pečivárne - výrobná fornetov - Dunajská Streda, Priemyselný park - CEHIP - Vráble, Obchodné centrum Decathlon - Letisko - Bratislava, z ktorého nie je zrejmé, ktoré z týchto prác boli fakturované vyššie špecifikovanými faktúrami na základe ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie DPH za zdaňovacie obdobie november 2014 a ktorej stavby, resp. stavieb sa predmetné faktúry týkali, kedy boli práce vykonané, kto ich za dodávateľa dodal a kto ich za odberateľa prevzal.

105. Rovnako kasačný súd považuje za správne aj všetky dôvody neuznania odpočtu DPH vo vzťahu k dodávateľovi moldawa s.r.o., ktoré dôvody sú podrobne opísané v odôvodnení napadnutého rozsudku v bodoch 37 až 43, s ktorými závermi sa v plnom rozsahu stotožňuje.

106. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to má daňový subjekt ako platiteľ dane, možnosť obstať si dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane. Daňový subjekt uplatňujúci si odpočítanie dane z pridanej hodnoty má v daňovom konaní preukázať reálne vykonanie zdaniteľného plnenia deklarovanej dodávateľom, resp. subdodávateľom, pretože jeho uskutočnenie a vykonanie zákon automaticky nepredpokladá. Účelom daňového konania je overiť, či sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo tak, ako to tvrdí daňový subjekt.

107. Najvyšší súd mal za preukázané, že žalovaný, ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodov deklarovovaných faktúrami, pričom v priebehu daňovej kontroly preveroval uskutočnenie zdaniteľných plnení nielen z formálnej stránky, ale preveroval tiež, či boli zdaniteľné obchody reálne uskutočnené.

108. Správca dane nepriznal žalobcovi odpočítanie dane za vykonanie stavebných prác dodávateľom IP - ECONOMIC s.r.o. a moldawa s.r.o. na základe vykonaného dokazovania pre porušenie ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a) a § 19 ods. 2 zákona o DPH. V posudzovanej veci vykonanie prác nebolo spochybnené, ale nebolo preukázané, že práce dodal deklarovanej dodávateľ.

109. Kasačný súd zdôrazňuje, že prípad žalobcu nebol posudzovaný z hľadiska daňového podvodu, a preto neobstoja ani námietky a argumenty žalobcu v tomto smere.

110. Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k záveru, že skutočnosti, ktorými žalobca v kasačnej sťažnosti spochybňoval predmetné rozhodnutie krajského súdu boli totožné s námietkami, ktoré namietať už v správnom konaní i v žalobe a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal. Pokiaľ žalobca namietať 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 (ani 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. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ

rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces.

111. Kasačný súd sa preto stotožnil so záverom krajského súdu a daňových orgánov v tejto veci, že neunesením dôkazného bremena zo strany žalobcu, sa pochybnosti o reálnosti dodania služieb spoločnosťou IP - ECONOMIC s.r.o. a moldawa s.r.o. žalobcovi, stali relevantným dôvodom pre neuznanie nároku žalobcu na vrátenie fakturovanej DPH. A to z dôvodu nesplnenia zákonných podmienok na odpočet podľa § 19, § 49 a § 51 zákona o DPH, ktoré viažu priznanie nároku na odpočítanie DPH na vznik daňovej povinnosti u dodávateľskej spoločnosti IP - ECONOMIC s.r.o. a molsawa s.r.o., čo však v danej veci v zdaňovacom období november 2014 ani po vykonanom dokazovaní finančnými orgánmi, nebolo jednoznačne preukázané.

112. Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalobcu vznesené v kasačnej sťažnosti za nedôvodné, a preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

113. O trovách kasačného konania rozhodol podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s ustanoveniami § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP a contrario tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov kasačného konania z dôvodu neúspechu v kasačnom konaní a žalovanému nárok na náhradu trov konania v tejto veci nevyplýva zo spisu (§ 168 SSP).

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

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.