

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 6Sžfk/38/2019  
Identifikačné číslo spisu: 2018200186  
Dátum vydania rozhodnutia: 05.08.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:2018200186.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Eriky Čanádyovej v právnej veci žalobcu: Albín Lancz - ALINEX, miesto podnikania Mierová 1435/33, 924 01 Galanta, IČO: 32 356 412, právne zastúpený: Nagy & Partners, s.r.o., Športová 470/11, 924 01 Galanta, IČO: 36 869 341, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100877991/2018 zo dňa 03.05.2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/74/2018-207 zo dňa 09.01.2019, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky návrh na priznanie odkladného účinku kasačnej sťažnosti z a m i e t a.

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa z a m i e t a.

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

### Odôvodnenie

#### I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100877991/2018 zo dňa 03.05.2018 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Trnava (ďalej len „správca dane“) č. 102432885/2017 zo dňa 21.11.2017, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie máj 2014 v sume 3 485,- Eur. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 168 SSP tak, že žalovanému ich náhradu nepriznal.

2. V odôvodnení svojho rozhodnutia konštatoval, že zásadnou spornou otázkou medzi účastníkmi konania bolo posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 24 ods. 1 daňového poriadku, konkrétne, či nedošlo k neprimeranému prenosu dôkazného bremena na žalobcu. V tejto súvislosti správny súd poukázal na konštantnú judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo vzťahu k rozloženiu dôkazného bremena (sp.zn. 8Sžf/40/2015 zo dňa 28.09.2017, sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010, sp.zn. 5Sžf/66/2016 zo dňa 31.05.2018).

3. Pokiaľ žalobca svoju argumentáciu s poukazom na judikatúru SDEÚ vo vzťahu k jeho neprimeranému zaťaženiu dôkazným bremenom opieral predovšetkým o tvrdenie, že mu nemôže byť odopreté právo na odpočet DPH, pokiaľ nevedel, že dodávateľský reťazec je postihnutý podvodom na DPH, správny súd tejto námietke ako irelevantnej neprisvedčil, pretože správca dane ani žalovaný nezaložili svoje rozhodnutia na tvrdení o vedomej účasti žalobcu na podvodnej účasti v obchodnom reťazci podvodných zdaniteľných plnení. V danom prípade bola podstatná skutočnosť, že k nepreukázaniu splnenia podmienok na priznanie práva na odpočítanie dane nedošlo u dodávateľa spoločnosti AP 22 s.r.o., ale samotné spochybnenie sa týkalo vzťahu medzi žalobcom a jeho priamym dodávateľom. Preto bolo plne v dispozícii žalobcu, aby si zabezpečil dostatočné množstvo dôkazov týkajúcich sa deklarovaných plnení spoločnosťou AP 22 s.r.o., aby nebol vystavený dôkaznej núdzi. Z pohľadu správneho súdu žalobca skutočne nepreukázal relevantnými dôkazmi, že ručné výkopové, búracie, upratovacie práce, úprava terénu a sprostredkovateľská činnosť boli vykonané spoločnosťou AP 22 s.r.o., čím vierohodne nepreukázal nárok na odpočítanie dane z predmetných faktúr.

4. V súvislosti s odpočítaním dane z pridanej hodnoty pri výkone činností spojených s realizáciou stavieb správny súd poukázal na rozhodnutie zásadného právneho významu, a to rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 1Sžf/81/2015 zo dňa 01.12.2016, publikovaný v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky 4/2017 pod č. 38.

5. Správny súd prijal záver, že žalobca v danom prípade neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu nároku na odpočítanie DPH z deklarovaných zdaniteľných plnení. Obsahom administratívneho spisu bolo preukázané, že vykonaným dokazovaním v rámci preverovania reálneho základu prijatých zdaniteľných služieb žalobcom bolo objektívne spochybnené jeho tvrdenie, že fakturované práce mala vykonať obchodná spoločnosť AP 22, s.r.o. Táto spoločnosť bola nekontaktná, nespolupracovala so správcou dane, dňa 12.10.2017 bola zrušená rozhodnutím konkurzného súdu o zastavení konkurzného konania pre nedostatok majetku dlžníka, dňa 06.03.2018 bola ex offio vymazaná, pričom posledné daňové priznanie k DPH podala za zdaňovacie obdobie december 2013. DPH zo sporných zdaniteľných obchodov nebola priznaná a odvedená do štátneho rozpočtu SR, pričom v kontrolovanom zdaňovacom období nemala spoločnosť žiadnych zamestnancov. Jej registrácia bola ukončená podľa § 81 ods. 4 písm. b/ s účinnosťou od 15.08.2014.

## II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

6. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trnave podal žalobca v postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu uvedeného v § 440 ods. 1 písm. g/ SSP. Kasačnému súdu navrhol, aby napadnutý rozsudok správneho súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie. Súčasne požadoval náhradu trov konania.

7. V kasačnej sťažnosti konštatoval, že žalovaný ani krajský súd neuviedli, aké konkrétne dôkazy mal sťažovateľ predložiť. Podľa jeho názoru jednoznačne preukázal vykonanie prác (upratovacie a búracie práce), čo správca dane videl ohliadkou na mieste samom. V čase uskutočnenia zdaniteľného plnenia bol dodávateľ plne kontaktný a sťažovateľ nemôže niesť zodpovednosť za jeho následný výmaz z obchodného registra. Plnenie, na ktoré sa dodávateľ zaviazal uskutočnil, žalobcom mu bola uhradená odmena na základe dodávateľskej faktúry a k plneniu došlo na území Slovenskej republiky.

8. Krajský súd sa v odôvodnení odvolával aj na tú skutočnosť, že sťažovateľ údaje nemal príslušné búracie povolenia, na čo sťažovateľ argumentoval tým, že existencia platného búracieho povolenia nie je zákonnou podmienkou priznania odpočtu DPH.

9. Záverom žiadal kasačný súd, aby podanej kasačnej sťažnosti priznal odkladný účinok. Žalovaný napadnutým rozhodnutím a ďalšími rozhodnutiami za ostatné mesiace potvrdil povinnosť sťažovateľa zaplatiť na účet správcu dane celkovo sumu 52 965,- Eur. Okamžitým výkonom týchto rozhodnutí hrozí závažná ujma a vážny nenapraviteľný následok spočívajúci v tom, že žalovaný môže viesť exekúciu na majetok sťažovateľa, čo by malo likvidačný dopad na majetkovú sféru sťažovateľa, zadĺženie spoločnosti, ukončenie podnikateľskej činnosti, zrušenie pracovných miest zamestnancov a zánik sťažovateľa. Nezaplatením splatnej dane je vystavený aj riziku prípadného trestného stíhania pre trestný čin nezaplatenia dane. Súčasne dôvodil, že priznanie odkladného účinku nie je v rozpore s verejným záujmom.

10. K argumentácii sťažovateľa sa vyjadril žalovaný podaním zo dňa 16.04.2019. Uviedol, že správca dane nie je povinný dokazovať nedodanie služby či tovaru osobou uvedenou v predkladanej faktúre a správca dane nemal povinnosť sťažovateľovi napovedať akým spôsobom má preukázať pravdivosť svojich tvrdení.

11. Svedok C. D. poprel, že by mal niekedy nejakú firmu i to, že by bol podnikateľom. Poprel, že by niekedy spolupracoval so sťažovateľom a splnomocnený zástupca sťažovateľa prítomný pri výsluchu nevyvrátil pravdivosť jeho výpovede. Správca dane nemohol za sťažovateľa zistiť, kto bol jeho skutočným dodávateľom.

12. K záveru, že zdaniteľné obchody boli dodané deklarovanou spoločnosťou nepostačuje len existencia sporných faktúr, ktoré v danom prípade neobsahujú ani formálnoprávne náležitosti, či spochybnený popis prác a dodávok a ich náklady, či úhrada faktúr v hotovosti.

13. Predmetom zdaniteľných obchodov mali byť i búracie práce v areáli, pričom bolo zistené, že podľa stavebnej agendy za roky 2012 - 2014 Obecný úrad Veľká Mača nevydal pre daňový subjekt búracie povolenie ani rozhodnutie o odstránení stavby, a teda nie je zrejmé kedy sa práce uskutočnili a či sa vôbec v deklarovanych zdaňovacích obdobiach uskutočnili.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

14. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 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) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

15. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/74/2018-207 zo dňa 09.01.2019, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100877991/2018 zo dňa 03.05.2018 v spojení s rozhodnutím správcu dane č. 102432885/2017 zo dňa 21.11.2017.

16. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie máj 2014 na základe oznámenia č. 20331742/2015 s dátumom začatia 29.06.2015.

17. Daňový úrad Trnava kontrolu dane z pridanej hodnoty u daňového subjektu ukončil protokolom č. 104071364/2016 zo dňa 10.10.2016, v ktorom opísal priebeh daňovej kontroly. Správca dane doručil

daňovému subjektu protokol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole dňa 28.10.2016. Nasledujúci deň začal správca dane vyrubovacie konanie. Daňový subjekt v lehote stanovenej správcovi dane doručil správcovi dane vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole, ktoré dňa 16.11.2016 doplnil.

18. Prvostupňovým rozhodnutím vyrubil správca dane sťažovateľovi rozdiel dane v sume 3 485,- Eur na základe vykonanej daňovej kontroly. Z odôvodnenia vyplývalo, že sťažovateľ si v zdaňovacom období máj 2014 uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr vystavených obchodnou spoločnosťou AP 22 s.r.o., pričom predmetom zdaniteľného obchodu mala byť úprava terénu bez označenia miesta výkonu dodávaných služieb, bez označenia mesta či obce, bez označenia ulice a čísla, bez označenia mernej jednotky a množstva, bez jednotkovej ceny, bez odvolávky na akúkoľvek zmluvu, objednávku, cenovú ponuku, či odovzdávaní protokol, ďalej ručné výkopové a búracie práce ako aj upratovacie práce, taktiež bez označenia miesta dodania prác a tiež sprostredkovateľské služby bez bližšej špecifikácie a tiež bez označenia miesta dodania prác, bez odvolávky na akúkoľvek zmluvu, objednávku, cenovú ponuku, či odovzdávaní protokol.

19. Keďže predmetom sporných faktúr a sporných zdaniteľných obchodov mali byť i búracie práce v areáli Veľká Mača, správca dane túto skutočnosť preveroval na Obecnom úrade Veľká Mača, kde bolo zistené, že podľa stavebnej agendy za roky 2012 až 2014 Obecný úrad Veľká Mača nevydal pre žalobcu búracie povolenie ani rozhodnutie o odstránení stavby. Znamená to, že nedošlo k zisteniu, kedy sa mali búracie práce asanácia budov uskutočniť a či sa vôbec v deklarovanych zdaňovacích obdobiach búracie práce asanácia budov uskutočnili.

20. Za účelom preverenia reálnosti dodania sporných zdaniteľných obchodov spoločnosťou AP 22 s.r.o. správca dane opakovane zaslal predvolania na adresu sídla spoločnosti, tieto zásielky sa vrátili s poznámkou doručovateľa „adresát neznámy“. P. - vtedajší konateľ spoločnosti AP 22 s.r.o. sa na predvolanie zaslané na adresu jeho trvalého pobytu v Rumunsku nedostavil k správcovi dane za účelom poskytnutia svedeckej výpovede, pričom rumunská finančná správa v súvislosti s touto osobou uviedla, že na zaslané výzvy neodpovedá a na adrese trvalého pobytu sa s ním nie je možno skontaktovať, nakoľko sa tam nezdrúje.

21. Posledné daňové priznanie k DPH podala spoločnosť za zdaňovacie obdobie december 2013 a registrácia pre DPH bola ukončená podľa § 81 ods. 4 písm. b/ s účinnosťou od 15.08.2014. Rozhodnutím konkurzného súdu o zastavení konkurzného konania pre nedostatok majetku dlžníka bola spoločnosť AP 22 s.r.o. dňa 12.10.2017 zrušená, dňa 06.03.2018 bola ex offio vymazaná.

22. C. D., ktorý bol konateľom spoločnosti AA Trade, s.r.o. a v tom čase bol oprávnený konať aj za spoločnosť AP 22 s.r.o. zastupovanie akejkoľvek spoločnosti a spoluprácu s daňovým subjektom poprel, a to i za prítomnosti splnomocneného zástupcu žalobcu. Uviedol, že na adrese Š. XXX/X, XXX XX Z. nebýva už asi 10 rokov, nikdy nebol splnomocneným zástupcom žiadnych spoločností; daňový subjekt nepozná a ani nikdy o ňom nepočul, faktúru nevie vystaviť. Bolo zistené, že svedok C. D. je bezdomovcom (podľa jeho vlastného vyjadrenia býva v sociálnom byte v Z., H. XXXX/XX). Kamarát daňového subjektu K. F. (sused) mu zavolať, že chce s ním hovoriť daňový subjekt a že ho čaká pri STAVEKU (býv. OSP); tam bol odvezený, stretli sa a išli do kancelárie, kde mu právnička dala podpísať papier, ktorý podpísal, doma si ho prečítal a zistil, že bol na neho urobený podvod. Ďalej uviedol, že nevie kto na neho napísal firmy, nikdy žiadnu firmu nemal a nebol nikdy ani podnikateľom, pričom nikdy s daňovým subjektom nespupracoval, bol to daňový subjekt, ktorý ho vyhľadal.

23. Proti prvostupňovému rozhodnutiu sa sťažovateľ odvolal. O odvolaní bolo rozhodnuté preskúmaným rozhodnutím žalovaného tak, že vyššie špecifikované prvostupňové rozhodnutie bolo potvrdené.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

24. 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 (§ 2 ods. 1, 2 SSP).

25. Správne súdu v správnom súdnictve preskúmavajú 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 (§ 6 ods. 1 SSP).

26. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

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

28. 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.

29. 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.

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

31. Podľa ustanovenia § 71 ods. 1 zákona o DPH na účely tohto zákona

a) faktúrou je každý doklad alebo oznámenie, ktoré je vyhotovené v listinnej forme alebo elektronickej forme podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho vyhotovenie faktúry,

b) elektronickej faktúrou je faktúra, ktorá obsahuje údaje podľa § 74 a je vydaná a prijatá v akomkoľvek elektronickej formáte; elektronickej faktúru možno vydať len so súhlasom príjemcu tovaru alebo služby,

c) vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru,

d) neporušenosťou obsahu faktúry sa rozumie zachovanie obsahu faktúry,

e) elektronickej výmenou údajov sa rozumie prenos údajov elektronickej formou z počítača do počítača s využitím schválenej normy štruktúry odkazu elektronickej výmeny.

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

33. Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je

predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

34. 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.

35. Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

36. 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.

37. 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.

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

39. Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave, po preskúmaní napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného administratívneho spisu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku.

40. Účelom daňového konania je zistenie, či daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

41. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane.

42. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach, dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

43. Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vysloveného v rozsudku sp.zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015 aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných ustanovení.

44. 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, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná a akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

45. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č.k. III.ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva právny záver: „...dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím 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 oprávnený...“.

46. Podobný právny názor vyplýva aj z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, podľa ktorého „...Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu...“.

47. Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybí vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (uznesenie Ústavného súdu SR z 14. novembra 2018, sp.zn. I.ÚS 377/2018-53).

48. Podľa názoru kasačného súdu je nutné uviesť si postavenie správcu dane v daňovom konaní,

ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustáľuje zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku 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. Touto skutočnosťou je aj realnosť dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

49. Kasačný súd uvádza, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf/26/2014).

50. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar, resp. službu, dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť.

51. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t.j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

52. Kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu SR sp.zn. I.ÚS 241/07-44, podľa ktorého, zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t.j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

53. Správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predloženej faktúre. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na sťažovateľovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávacom prípade nestalo.

54. Kasačný súd sa stotožnil s právnym názorom žalovaného a krajského súdu, že v daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy posudzuje. Správca dane, ktorý získa oprávnené pochybnosti o tom, či bola predmetná služba či tovar dodaná osobou, deklarovanou na predkladaných faktúrach, nie je povinný dokazovať nedodanie touto osobou, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného obchodu osobou uvedenou v predkladanej faktúre, pokiaľ si uplatňuje právo na odpočítanie DPH z predkladanej dodávateľskej faktúry. Ak žalobca v tomto smere neunesie dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení práva na odpočítanie.

55. Vierohodnosť dokladov predložených sťažovateľom bola v konaní spochybnená, pričom sťažovateľ počas kontroly a ani vo vyrubovacom či odvolacom konaní pochybnosti správcu dane neodstránil, nepredložil vierohodné dôkazy na preukázanie svojich tvrdení, že sporné zdaniteľné obchody boli skutočne dodané spoločnosťou AP 22, s.r.o., či iným platiteľom DPH. Z obsahu administratívneho vyplynulo, že reálne plnenie deklarovaným dodávateľom poprel aj C. D., ktorý bol v tom čase oprávnený konať za spoločnosť AP 22 s.r.o.

56. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popisali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný krajský súd uviedol vo svojom rozhodnutí, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľa.

57. Kasačný súd konštatuje, že skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňuje predmetný rozsudok Krajského súdu v Trnave, boli totožné s námietkami, ktoré už sťažovateľ namietal v konaní pred správnym súdom, ako aj pred žalovaným správnym orgánom a s ktorými sa tak krajský súd, ako aj žalovaný, náležite vysporiadali. Kasačná sťažnosť sťažovateľa neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

58. Tieto závery spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Najvyšší súd sa s nimi stotožnil v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne.

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

60. V súlade s citovanými ustanoveniami a vyššie uvedenými úvahami si Najvyšší súd Slovenskej republiky osvojil záver, že napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trnave bol vydaný v súlade so zákonom a nebol dôvod na jeho zrušenie alebo zmenu a kasačnú sťažnosť bolo potrebné, ako nedôvodnú, zamietnuť.

61. Vzhľadom na meritórne rozhodnutie kasačný súd nepriznal kasačnej sťažnosti odkladný účinok.

62. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

63. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom

od 1. mája 2011).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.