

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 10Sžfk/7/2019  
Identifikačné číslo spisu: 3018200012  
Dátum vydania rozhodnutia: 26.02.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:3018200012.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a JUDr. Igora Belka, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa) Jána Karaka, Komenského 345/9, 972 23 Dolné Vestenice, IČO: 33 787 638, právne zastúpeného JUDr. Jozefom Námešným, advokátom, so sídlom Nábřežie sv. Cyrila 47, 971 01 Prievidza, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102261984/2017 zo dňa 27. októbra 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/4/2018-122 zo dňa 6. novembra 2018, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky návrh na prerušenie konania z a m i e t a .

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

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

### Odôvodnenie

#### I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín, pobočka Prievidza, ako prvoinštančný správny orgán, rozhodnutím č. 100868964/2017 zo dňa 15.05.2017 vyrubil žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) rozdiel dane v sume 3.138,33 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2012.

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 102261984/2017 zo dňa 27.10.2017 prvoinštančné rozhodnutie daňového úradu potvrdil.

#### II.

Konanie na krajskom súde

3. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len S.s.p.) žalobu ako nedôvodnú zamietol.

4. Krajský súd uviedol, že v prejednávacom prípade zostalo medzi účastníkmi konania sporným, či na sporných faktúrach uvedený dodávateľ, spoločnosť MAJLES, s.r.o., bol aj skutočným dodávateľom fakturovaných stavebných prác, a či z tohto dôvodu vznikla žalobcovi daňová povinnosť podmieňujúca nárok na vrátenie DPH.

5. Správny súd konštatoval, že správne orgány vychádzali pri svojom rozhodovaní výlučne z dokazovania, ktoré bolo vykonané v inom daňovom konaní žalobcu, a ktoré sa týkalo dane z príjmov, a ktorých rozhodnutia ohľadne dane z príjmu pritom prešli úspešnou súdnou kontrolou. Na základe nimi vykonaného dokazovania s poukazom na § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) potom vec posúdili tak, že žalobca si uplatnil nárok na odpočítanie dane v dotknutom zdaňovacom období v rozpore so zákonom, keď nepreukázal, že zdaniteľné práce boli vykonané spoločnosťou MAJLES s.r.o., tak ako je deklarovane na faktúrach. Je pritom zrejmé, že správne orgány nespochybnili, že práce boli vykonané, ale len to, či ich vykonala dodávateľská spoločnosť MAJLES, s.r.o., ktorá v rozhodnom období nemala žiadnych zamestnancov a nedisponovala dôkazmi o tom, že by fakturované plnenia zabezpečila cez tretie osoby (subdodávateľsky). Žiaden vo veci vypočúvaný svedok, ktorý mal niečo do činenia so zákazkami, na ktorých sa mala subdodávateľsky podieľať spoločnosť MAJLES, s.r.o., vrátane bývalých zamestnancov žalobcu, nepotvrdil, že by pre spoločnosť MAJLES, s.r.o. vykonával prácu alebo že by ju poznal alebo že by sa táto spoločnosť zúčastnila na plnení zákaziek pre žalobcových odberateľov. Svedkovia zhodne potvrdili, že im meno spoločnosti MAJLES, s.r.o. a jej konateľa p. M. nič nehovorí. Žalobca neposkytol žiaden dôkaz a ani správca dane aj napriek vykonanému dokazovaniu nezistil, kto v skutočnosti, ktoré osoby reálne vykonali práce, ktoré spoločnosť MAJLES, s.r.o. fakturovala žalobcovi. Sporné faktúry neobsahujú rozpis vykonaných prác, a tieto nemožno určiť ani ostatnými vykonanými dôkazmi. Svedok M. konal za spoločnosť MAJLES, s.r.o. ešte pred tým, ako sa stal jej konateľom (20.02.2012), pričom nepreukázal žiadne oprávnenie vystupovať za menovanú spoločnosť. Preto pri absencii akéhokoľvek relevantného dôkazu o skutočnom poskytnutí stavebných prác spoločnosťou MAJLES, s.r.o. nemožno považovať sporné faktúry za presvedčivý dôkazný prostriedok, že spoločnosť MAJLES, s.r.o. vykonala stavebné práce v zmysle sporných faktúr.

6. Podľa názoru správneho súdu správne orgány nepriamo venovali pozornosť aj otázke vedomosti žalobcu, že sa prijatím plnenia od fakturovaného dodávateľa podieľal na získaní neoprávnenej daňovej výhody. Stalo sa tak v súvislosti s hodnotením námietok žalobcu, ktoré sa týkali problematiky dôkazného bremena, jeho prenosu a rozsahu, na ktorých skutočnostiach je založená aj samotná žaloba. Správne orgány vzali do úvahy tak jednotlivo, ako aj vo vzájomných súvislostiach skutočnosti dôležité pre správne určenie dane, z ktorých možno jednoznačne vyvodit' vedomosť žalobcu, že sa podieľal na protiprávnom, zneužívajúcom konaní, a ktoré boli produkované počas dokazovania vykonaného ako súčasť daňovej kontroly dane z príjmu za rok 2012. Skutočnosti uvedené v bode 24 žaloby podľa správneho súdu jednoznačne a objektívne spochybňujú vykonanie fakturovaných prác dodávateľskou spoločnosťou MAJLES, s.r.o., o ktorej okrem žalobcu nemal nikto žiadnu vedomosť. Vedomosť žalobcu o tom, že fakturovaný dodávateľ nie je skutočným dodávateľom fakturovaných prác, je zrejmá aj z časového nesúladu fakturácii v obchodnom reťazci. Vo vzťahu k odberateľskej spoločnosti SPARK-EX, s.r.o. bolo zistené, že žalobca ako jej dodávateľ vystavil menovanej spoločnosti faktúry skôr ako spoločnosť MAJLES, s.r.o. fakturovala žalobcovi. Podľa vyjadrenia samotného žalobcu spoločnosť MAJLES, s.r.o. dodávateľskú faktúru č. 03022012/KA za vykonané práce pre žalobcu vystavila dňa 03.02.2012. Následne na to mal žalobca práce fakturovať spoločnosti SPARK-EX, s.r.o. odberateľskou faktúrou č. 2012/002 už zo dňa 19.01.2012. Podobný časový nesúlad vo fakturácii bol zistený aj pri zákazke od spoločnosti SINEKO, s.r.o. Spoločnosť MAJLES, s.r.o., ktorá stavebné práce mala prvotne subdodávateľsky vykonať, vystavila faktúru č. 02102012/KA dňa 02.10.2012 s rovnakým dňom zdaniteľného plnenia, pričom rovnaké práce mal žalobca jeho odberateľovi - objednávateľovi spoločnosti SINEKO, s.r.o. deklarovat' faktúrou č. 2012/052 už zo dňa 01.10.2012 s rovnakým dňom zdaniteľného

dodania.

7. Ďalší rozpor, ktorý aj keď len nepriamo spochybňuje zdaniteľný obchod medzi žalobcom a spoločnosťou MAJLES, s.r.o., predstavuje opis skutočností, za ktorých obe spoločnosti nadviazali spoluprácu. Zatiaľ čo konateľ žalobcu vypovedal, že sa po prvýkrát stretli v Ilave pri zatepľovaní činžiakov, kde pre nedostatok vlastných zamestnancov oslovil p. M. na spoločnú spoluprácu, konateľ spoločnosti MAJLES, s.r.o. uviedol, že so žalobcom sa po prvýkrát stretli pri zatepľovaní činžiaku v Bánovciach nad Bebravou, kde sa ho spýtal, či má pre nich nejakú robotu.

8. Za daného skutkového stavu dospel správny súd k záveru o vedomosti žalobcu, ktorý musel vedieť, že spoločnosť MAJLES, s.r.o. je len umelo vloženým fakturačným článkom do dodávateľsko-odberateľských vzťahov, ktorý sa stal ich súčasťou jedine s cieľom dosiahnuť neoprávnenú výhodu v podobe odpočtu dane na vstupe za vykonané práce, na ktorý by žalobca nemal nárok, ak by bol priamym dodávateľom stavebných prác.

9. O nároku na náhradu trov konania rozhodol krajský súd podľa § 168 S.s.p. tak, že žalovanému nárok na náhradu trov konania nepriznal.

### III.

Konanie na kasačnom súde

10. Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, v ktorej navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie.

11. Sťažovateľ namietal rozpor v rozhodovaní krajského súdu vo veciach týkajúcich sa sťažovateľa. Sťažovateľ tiež namietal, že krajský súd sa nezaoberal všetkými žalobnými bodmi a iba prebral argumenty žalovaného. Ďalej sťažovateľ namietal aj rozpor rozhodnutí správnych orgánov ako aj krajského súdu s judikatúrou najvyššieho súdu i judikatúrou ESD.

12. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol kasačnému súdu, aby kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

### IV.

Právny názor Najvyššieho súdu

13. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyselne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 26. februára 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

14. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutí správnych orgánov, ktorými bol sťažovateľovi určený rozdiel dane za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2012, 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, ako aj rozhodnutie prvoinštančného správneho orgánu a konania týmto rozhodnutiam predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľky sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia

podmienok konania a okruhu účastníkov) sa kasačný súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil správny súd zo zistení uvedených žalovanými správnymi orgánmi, ako aj sťažovateľom, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise.

15. 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.

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

17. 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.

18. 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.

19. 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.

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

21. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú 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.

22. 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.

23. Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

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

25. Podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

26. 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.

27. 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.

28. 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.

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

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

31. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav vecí 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.

32. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo 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 vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, 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.

33. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 28 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 42 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). 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 odôvodnene 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.“ Ďalej kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, podľa ktorého „...Najvyšší súd SR zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. 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 všetky 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...“ Aplikácia v kasačnej sťažnosti uvedeného rozhodnutia sp. zn. 3SŽf/1/2011 sa viac-menej obmedzuje na formálne požiadavky na predkladané doklady, v zmysle aktuálnej konštantnej judikatúry však od celkovej dôkaznej situácie závisí, či na preukázanie práva na odpočet dane je potrebné v dokazovaní pokračovať ďalej.

34. Podľa názoru kasačného súdu je nutné si uvedomiť 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 ustalať 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 správcou 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 vykonanie stavebných prác bolo realizované konkrétnym dodávateľom, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

35. Kasačný súd ďalej 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 č. 222/2004 Z.z. 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 sp. zn. 8SŽf/26/2014).

36. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar, resp. tovar dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť. Vzhľadom na to, že ide o písomnosti, ktoré je možné pomerne ľahko vyhotoviť na počítači s tlačiarňou, ich vierohodnosť je potom podporená osobou ich vystaviteľa, ktorý ich spravidla podpisuje, ale aj podnikateľským zázemím a minulosťou dodávateľa. V prípade, že zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že takéto písomnosti naozaj odrážajú (a teda dokladujú) uskutočnené zdaniteľné plnenie, je možné v nich obsiahnuté informácie považovať za relevantný či rozhodujúci dôkaz. Správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predložených faktúrach. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaneho 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 fakturované práce sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo v prejednávacom prípade nenastalo.

37. Kasačný súd mal za preukázané, že žalovaný, ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly 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 realnosť obchodov deklarovaneých faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový

stav vecí tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a použili na vec správnu judikatúru. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zamerával sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

38. 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 aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľa. 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.

39. Správca dane v danej veci nespochybnil existenciu vykonaných prác, ale skutočnosť, že odpočítanie dane uplatnené na základe sporných faktúr za vykonané práce boli sťažovateľovi aj reálne poskytnuté spoločnosťou MAJLES s.r.o. Žilina, a preto podľa názoru kasačného súdu správca dane správne neuznal odpočítanie dane, pretože sťažovateľ nepreukázal, že mu vzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH v nadväznosti na § 51 zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že objednávky na práce boli vypracované a objednané odberateľmi neskôr, ako boli podľa dodávateľských faktúr od spoločnosti MAJLES s.r.o. Žilina fakturované práce realizované. Sťažovateľ nevedel uviesť meno ani jednej osoby, ktorá mala pre neho fakturované práce vykonávať skoro celý rok 2012. V priebehu daňovej kontroly sťažovateľ nepredložil ani neuviedol žiadne také dôkazy, ktoré by dostatočným spôsobom preukazovali, že fakturované práce vykonával dodávateľ uvedený na faktúrach. Na splnenie zákonných podmienok pre uznanie daňového výdavku a následne určenie správnej výšky základu dane, ako už kasačný súd uviedol, nepostačuje deklarovanie uskutočnenej služby zo strany daňového subjektu predložením daňového dokladu - faktúry, pretože formálne doklady nepreukazujú reálne vykonanie prác konkrétnym dodávateľom. Kasačný súd podotýka, že správca dane daňovou kontrolou preveroval splnenie zákonných podmienok na odpočítanie DPH v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 zákona o DPH, pričom sa z vykonaného dokazovania nepodarilo odstrániť pochybnosti o tom, že k vykonaniu práce dodávateľom uvedeným na faktúrach skutočne došlo.

40. Kasačný súd poukazuje aj na nález ústavného súdu 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.

41. Teda rovnako ako krajský súd musí aj kasačný súd potvrdiť, že správca dane od sťažovateľa oprávnené vyžadoval v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok uvedených v zákone o DPH a doloženie oprávnenosti uplatneného práva na odpočítanie dane. Kasačný súd podotýka, že právna otázka rozloženia dôkazného bremena, resp. nutnosti jeho unesenia zo strany daňového subjektu, bola obdobne vyriešená i v predchádzajúcich rozhodnutiach najvyššieho súdu, napr. v rozsudku sp. zn. 8Sžf/36/2010 z 28.04.2011, podľa ktorého „Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa

faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Existenciu zákonných podmienok pre nárok na odpočet musí preukázať platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje.“ Rovnako aj v rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 2Sžf/52/2010 z 21.09.2011, podľa ktorého „Z dikcie § 49 ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže odpočítať DPH, pričom základná podmienka je, aby išlo o tovary, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom DPH. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú žalobcovo tvrdenie o tom, že predmetný tovar bol dodaný spol. J., s.r.o.“

42. K návrhu sťažovateľa, aby kasačný súd prerušil konanie a podal návrh na začatie prejudiciálneho konania kasačný súd uvádza, že nie je dôvodný, a preto ho podľa § 25 S.s.p. v spojení s § 162 ods. 3 C.s.p. zamietol. Návrh sťažovateľa je neodôvodnený, bez uvedenia žiadnej konkrétnej skutočnosti, prečo by tak mal kasačný súd postupovať. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti nedefinoval, čoho by sa mala prejudiciálna otázka týkať, a preto aj z tohto dôvodu považuje kasačný súd tento návrh ako účelový v snahe predĺžovať súdne konanie. K návrhu kasačný súd dodáva, že vnútroštátny súdny orgán má procesnú autonómiu pri predkladaní prejudiciálnej otázky podľa čl. 267 ZFEU Súdnemu dvoru EÚ. Účastník konania nemá procesný nárok domáhať sa, aby ním sformulované otázky boli predložené Súdnemu dvoru EÚ.

43. K ďalším námietkam sťažovateľa kasačný súd dáva do pozornosti, že integrálnou súčasťou základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (IV. ÚS 115/03, III. ÚS 60/04). Všeobecný súd však 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. 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 (III. ÚS 209/04). Kasačný súd má za to, že krajský súd sa posudzovanou vecou dôsledne zaoberal, vysporiadal sa s podstatnými námietkami sťažovateľa a vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré náležite aj odôvodnil, pričom dospel k správnym a nepochybným záverom o zákonnosti preskúvaného ak aj prvoinštančného rozhodnutia.

44. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že s právnymi námietkami sťažovateľa sa krajský súd v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybníť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 S. s. p. ako nedôvodnú zamietol.

45. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S. s. p.) a rovnako aj žalovanému nárok na ich náhradu nepriznal v súlade s § 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 168 S. s. p.

46. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3 : 0.

## **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostředek není přípustný.