

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/49/2017  
Identifikačné číslo spisu: 4015201039  
Dátum vydania rozhodnutia: 22.01.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Igor Belko  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:4015201039.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Igora Belka a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľa): W. Y., bytom K. XXX/XX, O. L. - Z., do 30. septembra 2017 podnikajúci pod IČO: 33 128 472, zast.: Beňo & partners advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Nám. sv. Egídia 93, Poprad, IČO: 44 250 029, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre zo dňa 18. januára 2017 č. k. 11S/238/2015-58, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietá.

Účastníkom nepriznáva právo na náhradu trov kasačného konania.

### Odôvodnenie

#### I.

Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 872211/2015 z 12.06.2015 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný ako odvolací finančný orgán v zmysle § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej len „správca dane“) č. 9414401/5/5197487/2014/Ges z 26.11.2014 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v znení relevantnom na prejednávajúcu vec odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

2. Správca dane prvostupňovým rozhodnutím podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 7.436,00 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2012.

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

Podľa § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení 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

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 19 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

Podľa § 69 ods. 5 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.

3. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že správca dane vykonal u sťažovateľa daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie apríl 2012 a vyhotovil protokol z tejto daňovej kontroly č. 9414401/5/4208644/2014/Ges zo dňa 12.09.2014 (ďalej len „protokol“).

4. Správca dane spochybnil vykonanie stavebných prác dodávateľom NAROKO, s.r.o., Gen. M. R. Štefánika 373/11, Trenčín, IČO: 46 22 28 47 (ďalej len „dodávateľ NAROKO“), z ktorého dodávateľských faktúr si sťažovateľ uplatnil právo na odpočítanie dane, a dospel k záveru, že sťažovateľ nepreukázal, kto v skutočnosti a v akých nákladoch stavebné práce vykonal; tiež bolo spochybnené dodanie pohonných hmôt týmto dodávateľom. Ďalej správca dane spochybnil dodanie tovaru (pneumatik) dodávateľom GARAX s.r.o., Mlynarovičova 2471/11, Bratislava, IČO: 46 408 487 (ďalej len „dodávateľ GARAX“), z ktorého dodávateľských faktúr si tiež sťažovateľ uplatnil právo na odpočítanie dane. Správca dane konštatoval, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal svoje právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“).

5. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí nevyhovel žiadnej z námietok sťažovateľa uvedených v administratívnom odvolaní. Stotožnil sa so záverom o neunesení dôkazného bremena sťažovateľom a reagoval aj na ďalšie námietky, prevažne procesného charakteru. Mal za to, že správca dane postupoval v zmysle platných právnych predpisov, prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, a vykonal všetky úkony súvisiace s čo najúplnejším a najobjektívnejším zistením skutočností potrebných pre rozhodnutie vo veci.

## II.

### Konanie na správnom súde

6. Proti napadnutému rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom právneho zástupcu správnu žalobu na Krajský súd v Nitre (ďalej len „krajský súd“), ktorý na základe žaloby postup žalovaného i napadnuté rozhodnutie preskúmal, nariadil vo veci pojednávanie, oboznámil sa s obsahom administratívneho spisu žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa a podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) žalobu ako nedôvodnú zamietol.

7. Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že správca dane vychádzal z jednoznačných a presvedčivých dôkazov, pričom dokazovaním zistený skutkový stav považoval za dostatočný a vyčerpávajúci. Sťažovateľ si uplatnil odpočet dane, preto musí byť schopný preukázať, že sa zdaniteľný obchod uskutočnil tak, ako ho deklaroval. Postup správcu dane považoval za súladný so zákonom, pričom poukázal aj na zásadu voľného hodnotenia dôkazov. Podľa krajského súdu žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal reálne dodanie tovaru a služby. Ani námietky sťažovateľa vo vzťahu k procesným pochybeniam správcu dane podľa krajského súdu nemali vplyv na zákonnosť rozhodnutí finančných orgánov.

### III.

Kasačná sťažnosť žalobcu

#### A)

8. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca prostredníctvom advokáta včas kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.) a navrhol rozsudok zrušiť a vrátiť vec krajskému súdu na ďalšie konanie.

9. Kasačný súd v stručnosti rekapituluje sťažnostné body:

- rozsudok je založený na nesprávnom posúdení veci, keď krajský súd určil celé dôkazné bremeno sťažovateľovi;
- rozloženie dôkazného bremena medzi sťažovateľa ako daňový subjekt a správcu dane je v konaní sporné;
- nekontaktnosť či výmaz dodávateľov z obchodného registra nemožno klásť za vinu sťažovateľovi, ktorý nevie ovplyvniť ich existenciu. Dôkazy boli od neho vyžadované nad mieru jeho technických, právnych, ale aj zákonných možností;
- žalovaný neuznal odpočítanie dane pre neunesenie dôkazného bremena ohľadom skutočností týkajúcich sa iných daňových subjektov;
- sťažovateľ prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa vyhol účasti na daňovom podvode. Skutočnosť, či žalobca vedel, alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, je dôkazným bremenom príslušného orgánu - správcu dane;
- v roku 2012 neboli možnosti podrobnejšieho preverenia dodávateľa; pritom dodávateľ neposkytuje údaje, od koho nadobudol tovar, pretože to patrí k jeho obchodnému tajomstvu;
- dodávatelia boli v čase dodania tovarov a služieb registrovaní ako platitelia DPH, v rozhodnom čase podávali daňové priznania a platili daň. Pri hodnotení dôkazov sa má vychádzať zo stavu, ktorý tu bol v čase prijatia zdaniteľného plnenia;
- s odkazom na niektoré rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sťažovateľ tvrdil, že k vyčerpaniu dôkazného bremena daňového subjektu dôjde, ak materiálne plnenie preukáže zodpovedajúcou faktúrou ako daňovým dokladom. 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;
- sťažovateľ mal za to, že nie je povinný vyvracať skutočnosti, ktoré sa vymykajú jeho vplyvu;
- s odkazom na vybrané rozhodnutia Súdneho dvora sťažovateľ tvrdil, že preukázanie práva na odpočet dane je podmienené len existenciou faktúry a v zmysle európskej legislatívy nemožno vyžadovať nič viac;
- sťažovateľ dôvodil, že správcovi dane preukázal uskutočnenie sporného plnenia tak, ako to vyplýva z príslušnej faktúry a že táto faktúra obsahuje všetky údaje požadované platnou zákonnou úpravou, takže predpísané vecné a formálne podmienky vzniku a výkonu práva na odpočet boli splnené. Mal za to, že objektívne preukázal splnenie povinností, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania a tým splnil svoju dôkaznú povinnosť, keď predložil všetky doklady, ktorými disponoval a reálne disponovať mohol - účtovné doklady, faktúry, doklady o úhrade faktúr (na preukázanie opodstatnenosti nákladov); vystavenie faktúr ako i dodanie plnení potvrdili svedkovia, poukázal na ich podpísanie a opečiatkovanie, tiež fakt, že sa nachádzajú v účtovníctve.

#### B)

10. V súdnom spise sa nenachádza vyjadrenie žalovaného ku kasačnej sťažnosti.

IV.

Právne názory kasačného súdu

11. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“ alebo „Najvyšší súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2, § 453 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/, § 145 ods. 2 písm. a/ S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), vo veci v zmysle § 455 S.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná a preto ju podľa § 461 S.s.p. zamietol.

12. Kasačnému súdu pripadlo rozhodnúť o sťažnostných bodoch, v ktorých sťažovateľ namietal, že krajský súd nesprávne právne posúdil otázku rozloženia dôkazného bremena medzi správcu dane a žalobcu a že pochybnosti správcu dane konštatoval len na základe skutočností týkajúcich sa sťažovateľovho dodávateľa. Sťažovateľ mal za to, že si splnil svoju dôkaznú povinnosť predložením dostupných dokladov.

13. Z konštantnej judikatúry Najvyššieho súdu k problematike daní plynie, že správa daní vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem inej povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Správca dane je oprávnený a zároveň aj povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov, zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na odpočítanie DPH (porovnaj napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu sp. zn. 8Sžf/75/2014).

14. 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 sp. zn. 8 Sžf/26/2014).

15. Kasačný súd zdôrazňuje, že podľa ustálenej súdnej judikatúry (najmä nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. II ÚS 127/07-21, alebo rozhodnutia Najvyššieho súdu sp.zn. 6 Sžo 84/2007, sp.zn. 6 Sžo 98/2008, sp.zn. 1 Sžo 33/2008, sp.zn. 2 Sžo 5/2009, či sp.zn. 8 Sžo 547/2009) nie je úlohou súdu pri výkone správneho súdnicstva nahradzovať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či oprávnené a príslušné správne orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy.

16. Zásadne teda nie je úlohou správneho (krajského) súdu, tobôž nie súdu kasačného, aby zisťoval alebo ustaloval skutkový stav či nanovo vyhodnocoval dôkazy vykonané v daňovom konaní. Jeho úlohou naopak je posúdiť okrem iného to, či správca dane, resp. žalovaný postupovali pri zisťovaní skutkového stavu zákonným spôsobom, nasledovali pritom pravidlá logického uvažovania a či riadne popísali svoje hodnotiace úvahy. Práve pri tomto prieskume do popredia často vystupuje, a tak je tomu i v tomto prípade, právna otázka dôkazného bremena, teda ktoré tvrdenia či domnienky je povinný preukazovať daňový subjekt, a čo naopak už dokazovať nemusí - v takom prípade dôkaz o opaku zaťažuje správcu dane.

17. Kasačný súd ďalej poukazuje na osobitné postavenie správcu dane, ktorý nie je v daňovom konaní protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správny 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 (správneho) 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. V zmysle § 19 ods. 2 a § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. je takou skutočnosťou aj dodanie tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Aj v posudzovanej veci je sporné práve to, či skutočným dodávateľom služieb (stavebných prác) a tovarov (pohonné hmoty) bol deklarovaný dodávateľ NAROKO, resp. či bol skutočným dodávateľom pneumatík dodávateľ GARAX. Pokiaľ sťažovateľ tvrdil, že jeho dodávateľmi boli tieto spoločnosti, zaťažovalo ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostalo iba nepreukázaným tvrdením.

18. Faktúra, doklad o jej zaplatení a iné doklady vystavené deklarovaným dodávateľom nepochybne sú dôkaznými prostriedkami, ktoré podporujú tvrdenie daňového subjektu obsiahnuté v daňovom priznaní, že práve tento dodávateľ mu naozaj tovar alebo službu dodal. Obvykle 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, okrem iného aj jeho daňovou disciplínou. 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. Ak však správca dane pri preverovaní týchto tvrdení narazí na skutočnosti a dôkazy spochybňujúce či priamo popierajúce tvrdenia z predložených dokladov, je namieste a v súlade so zákonom, keď považuje tieto tvrdenia za nepreukázané a vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Takým dôkazom môže byť 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 (§ 24 ods. 4 prvá veta Daňového poriadku). Nie je presne predpísané, aké dôkazy je potrebné predložiť, vždy to závisí od konkrétnej dôkaznej situácie a charakteru dokazovaných skutočností.

19. 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: „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.“

20. Podobne aj v rozsudku sp.zn. 2Sžf/52/2010 z 21.09.2011: „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.“

21. Pokiaľ ide o preukazovanie služieb - stavebných prác, Najvyšší súd zdôrazňuje, že vo všeobecnosti na unesenie dôkazného bremena daňového subjektu nepostačuje predloženie zmlúv, preberacích protokolov a faktúr, hoci aj zaplatených, ak im nesvedčia ďalšie preukázané okolnosti.

22. Dôležitou pre prejednávajúcu vec je tak dôkazná povinnosť daňového subjektu, ktorý je povinný v daňovom konaní preukazovať ním tvrdené rozhodujúce skutočnosti. Takouto skutočnosťou je pri uplatnení odpočtu DPH aj fakt, že príslušné zdaniteľné plnenie dodal konkrétny platiteľ, ktorý vyhotovil dodávateľskú faktúru. Daňový subjekt si preto musí zaobstarať dostatok dôkazných prostriedkov preukazujúcich uskutočnenie plnenia deklarovanej 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 DPH. Použiteľné dôkazné prostriedky závisia od charakteru tovaru alebo služby. V prípade stavebných prác, o ktoré tiež ide v súdnej veci, je namieste očakávať od daňového subjektu napríklad predloženie stavebného denníka, prípadne svedectvá osôb, ktoré mali fyzicky vykonať službu a podobne (pozri napríklad rozhodnutia sp. zn. 1Sžf/81/2015, 1Sžf/111/2015, 1Sžf/12/2016, 8Sžf/36/2010). Takéto dôkazné prostriedky žalobca nepredložil a ani iným spôsobom sa mu nepodarilo preukázať reálne dodanie zdaniteľného plnenia dodávateľom NAROKO, ktorý okrem iného nemal v rozhodujúcom období zamestnancov. Neurčité potvrdenie formou svedeckej výpovede zo strany bývalého konateľa dodávateľa, ktorý však nevedel uviesť nijaké podrobnosti o týchto prácach, ani nevedel uviesť, kto mal fyzicky tieto práce vykonať, nemohli odstrániť pochybnosti správcu dane o sťažovateľom deklarovovaných skutočnostiach.

23. V prípade deklarovaneho dodania pohonných látok vznikla pochybnosť s ohľadom na zistenie správcu dane, že dodávateľ NAROKO nemal registrované oprávnenie na takúto činnosť, nemal technické prostriedky na prepravu pohonných hmôt. Sťažovateľ nepredložil ani výstup z meradla na cisterne. Preto správca dane opodstatnene nepovažoval faktúru za dostatočný dôkaz.

24. Okrem toho ide o spoločnosť, pri ktorej existuje dôvodné podozrenie, že k následnej zmene jej konateľa došlo na základe ukradnutého/strateného občianskeho preukazu, pričom dotknutá osoba, ktorá sa stala novým konateľom, popiera svoje kontakty so spoločnosťou či jej predchádzajúcim konateľom. To taktiež bezpochyby odôvodňuje zvýšenú ostražitosť správcu dane. Nedostupné sú účtovné a iné dokumenty.

25. Pokiaľ ide o dodávateľa GARAX, deklarováný obchod bol potvrdený iba všeobecným vyjadrením bývalého konateľa dodávateľa a všeobecnými formuláciami sťažovateľa, pričom ani jeden z nich nevedeli uviesť podrobnosti dodania tovaru. Okrem faktúry a dodacieho listu neboli predložené nijaké doklady o preprave, o evidencii skladových zásob u sťažovateľa či o pôvode a vlastnostiach tovaru.

26. Podľa názoru kasačného súdu neuviedenie podrobností o deklarovovaných stavebných prácach (napr. o akých robotníkoch išlo, aká technika bola použitá) bolo oprávneným dôvodom pre pochybnosť o skutočnej realizácii diela prostredníctvom označeného dodávateľa. Rovnako chýbajúce informácie o tovare, jeho pôvode či skladovaní dôvodne vzbudili pozornosť správcu dane. Neurčité vyjadrenia bývalých konateľov dodávateľov, ako i samotného sťažovateľa neodstránili vzniknuté pochybnosti a sťažovateľ ani po výzve neobstaral potrebné dôkazy.

27. V súvislosti s dôveryhodnosťou dodávateľov sťažovateľa nemožno prehliadnuť, že obaja dodávatelia boli jeho deklarovávanými obchodnými partnermi v ďalších obchodoch, pri ktorých si právo na odpočítanie dane neúspešne uplatnil sťažovateľ ako fyzická osoba, alebo ako spoločník a konateľ spoločnosti Lanfer, s.r.o., so sídlom Hlavná 137/67, Veľké Ripňany - Behynce, IČO 36 772 283. Preto kasačný súd poukazuje aj napr. na rozhodnutia Najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžfk/14/2018, 3Sžfk/32/2017, 6Sžfk/5/2016, 4Sžfk/1/2017 v konaniach o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov vo veci nepriznania práva na odpočítanie dane, v ktorých rovnako neboli akceptované tvrdenia sťažovateľa.

28. Vyššie uvedené okolnosti viedli správcu dane k správne mu záveru o nepreukázaní takých dodaní tovarov a služieb, aké sťažovateľ deklaroval, pričom tento záver správcu dane je podľa kasačného súdu v súlade so zákonom a pravidlami voľného hodnotenia dôkazov.

29. 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 vo vyššie uvedených intenciách, teda že nepostačuje predložiť faktúru, dodací list, zmluvu či 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 príkladmo 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.

30. Zároveň je treba uviesť, že hoci správca dane uvádzal v protokole a prvostupňovom rozhodnutí aj okolnosti vypovedajúce o stave dodávateľských spoločností a ich faktickej nespôlupráci so správcom dane, ktoré vyšli najavo v priebehu konania, rozhodnutie nebolo postavené na týchto skutočnostiach, ale na neunesení dôkazného bremena. Je však pravdou, že subjekty dodávateľov a osoby konajúce v ich mene nepodporovali vierohodnosť sťažovateľom predložených listinných dokladov. Zároveň k neuznaniu práva na odpočítanie dane nedošlo iba z dôvodu chýbajúcich evidencií u dodávateľov, avšak v prípade, že by požadované doklady prezentovali, mohla byť dôkazná pozícia sťažovateľa zaiste lepšia. Dôkaznú núdzu sťažovateľa však podľa dostupných informácií nespôsobil správca dane, ale v takýchto prípadoch obyčajne ide o prinajmenšom nedbanlivosť daňového subjektu pri vedení vlastných evidencií a výbere obchodných partnerov.

31. Kasačný súd opätovne zdôrazňuje, že nie je jeho úlohou zisťovať skutkový stav, ani vykonávať vlastné hodnotenie dôkazov, a to tak vo vzťahu k jednotlivým dôkazom, ako aj k ich komplexnej interpretácii. Kasačný súd pri svojej prieskumnej činnosti nezistil, že by krajský súd nesprávne vyhodnotil právnu otázku existencie dôkazného bremena sťažovateľa o tvrdených skutočnostiach, preto odkazuje aj na odôvodnenie rozsudku krajského súdu.

32. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 v spojení s § 467 ods. 1 S.s.p. a nepriznal účastníkom náhradu trov tohto konania, keďže sťažovateľ v tomto konaní nebol úspešný a na postup podľa § 168 S.s.p. nevidel dôvod.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.