

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžf/79/2016  
Identifikačné číslo spisu: 2015200016  
Dátum vydania rozhodnutia: 19.06.2018  
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:2015200016.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca, PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: H. Č., s miestom podnikania Q. XXX, IČO: 41 591 551, zast.: Advokátska kancelária BĀNOS, s.r.o., so sídlom Mierové námestie 2, Galanta, IČO: 47 551 372, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu v daňovom konaní, v konaní o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave zo dňa 26. apríla 2016 č. k. 20S/1/2015-47, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave zo dňa 26. apríla 2016 č. k. 20S/1/2015-47 potvrdzuje.

Žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznáva.

### Odôvodnenie

#### I.

##### Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 1100307/1/520308/2013/13997 z 26.11.2014 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný ako odvolací finančný orgán potvrdil 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“) rozhodnutie Daňového úradu Trnava (ďalej len „správca dane“) č. 9201402/5/3911126/2014 z 19.08.2014 (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. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie II. štvrtrok 2013 v sume 128 402,94 €. Výrubenie rozdielu dane správca dane odôvodnil tým, že žalobca porušil § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“).

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. Ďalej z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie II. štvrtrok 2013 a protokol z tejto daňovej kontroly č. 9201402/5/1898722/2014 zo 17.06.2014 (ďalej len „protokol“) spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole žalobcovi doručil dňa 24.06.2014. Dňa 27.06.2014 bolo správcovi dane elektronicky doručené vyjadrenie žalobcu. Uvedenou kontrolou preveroval dodržiavanie ustanovení zák. č. 222/2004 Z.z. Dňa 15.08.2014 bola so žalobcom spísaná zápisnica z ústneho pojednávania.

4. Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry vystavenej daňovým subjektom MC GOLD, spol. s r.o., Pezinok, IČO 44 524 099 (ďalej len „MC GOLD“). Išlo o faktúru č. 10130613 zo dňa 31.05.2013 s dátumom dodania služby 31.05.2013 v sume 125.929,03 € (z toho daň 20.988,17 €) za vykonané stavebné práce na penzióne Dolný Chotár. Ďalej správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr vystavených daňovým subjektom S.E.A. - MBM, spol. s r.o., Hlohovec, IČO 36 222 259 (ďalej len „S.E.A. - MBM“). Išlo o faktúru č. 1020130423 zo dňa 31.05.2013 s dátumom dodania služby 31.05.2013 v sume 326.476,62 € (z toho daň 54.412,77 €) a faktúru č. 1020130834 zo dňa 24.06.2013 s dátumom dodania služby 24.06.2013 v sume 318.012 € (z toho daň 53.002 €), obe za vykonané stavebné práce na penzióne Dolný Chotár. Podľa správca dane daňová povinnosť z deklarovaných dodávok nevznikla, pretože sa nepreukázalo ich dodanie dodávateľom tak, ako to deklaroval daňový subjekt predloženými faktúrami.

5. Podľa žalovaného žalobca neunesol vlastné dôkazné bremeno v daňovom konaní, v ktorom sa uplatňuje zásada prejednávacia a nie vyhľadávacia.

## II.

Konanie na prvostupňovom súde

6. Proti napadnutému rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Trnave (ďalej len „krajský súd“) žalobu o preskúmanie právoplatného rozhodnutia a postupu správnych orgánov, na základe ktorej krajský súd v konaní podľa druhej hlavy piatej časti zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej v len „O.s.p.“) (§ 247 a nasl.) nariadil vo veci pojednávanie, preskúmal napadnuté rozhodnutie v medziach žaloby (§ 249 ods. 2 O.s.p.), oboznámil sa s obsahom administratívneho spisu žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa a dospel k záveru, že žaloba nie

je dôvodná. Preto ju podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol a žalobcovi nepriznal náhradu trov konania. Krajský súd uviedol, že v súvislosti s konštatovaným neunesením dôkazného bremena spochybnil žalobca aj dostatočnosť vykonaného dokazovania zo strany správnych orgánov, avšak v daňovom konaní nenavrhol vykonanie žiadnych konkrétnych dôkazov. Podľa krajského súdu žalovaný priznal zisteniam z vykonaného dokazovania význam zodpovedajúci ich objektívnemu a logickému hodnoteniu.

7. Krajský súd ďalej poukázal na to, že nie je zrejmý taký dôvod akceptovateľný z hľadiska logiky obchodných vzťahov, ktorý by odôvodňoval zapojenie viacerých subjektov do dodávateľského reťazca, pričom žalobca ako zhotoviteľ pre svojho odberateľa a ani ním označení dodávateľa objektívne neboli schopní práce sami vykonať. Zároveň poukázal na to, že primeranou kontrolou činnosťou si mohol žalobca zabezpečiť údaje na uplatnenie nároku na odpočet dane.

### III.

Odvolanie žalobcu, vyjadrenie žalovaného

A)

8. Vo včas podanom odvolaní zo dňa 11.05.2016 (č.l. 53) proti rozsudku krajského súdu žalobca prostredníctvom svojho právneho zástupcu v súlade s ustanovením § 205 O.s.p. uviedol nasledujúce dôvody odvolania:

súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam /§ 205 ods. 2 písm. d) O.s.p./,

rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci /§ 205 ods. 2 písm. f) O.s.p./.

9. Odvolací súd v stručnosti rekapituluje odvolacie námietky žalobcu:

- zo strany žalobcu došlo k splneniu všetkých podmienok zák. č. 222/2004 Z.z. na priznanie nároku na odpočítanie dane,
- krajský súd sa nevysporiadal s viacerými dôkazmi svedčiacimi v prospech žalobcu,
- správne orgány vykonali dokazovanie v nedostatočnom rozsahu,
- žalobca uniesol a vyčerpал dôkazné bremeno, keď predložil všetky dostupné dôkazné materiály, na preukázanie opaku bola dôkazná povinnosť na strane daňového orgánu, pričom nie je dostatočné akési logické uvažovanie správneho orgánu, ktoré nie je podporené relevantným dôkazom,
- žalobca poskytoval správny orgánom súčinnosť, žalobca sa aj nakontaktoval na svedkov, resp. bývalého konateľa S.E.A. - MBM,
- žalobca nemôže niesť zodpovednosť za to, že predvolaní svedkovia v rámci daňovej kontroly nepredložili požadované doklady, pretože on si splnil povinnosť a doklady, ktoré mal, predložil,
- žalovaný nepovažoval za sporné uskutočnenie stavebných prác, s tým sa však krajský súd nevysporiadal,
- dôkazné bremeno, že u iného daňového subjektu došlo k podvodnému konaniu, je na správcovi dane,
- podľa rozsudku Súdneho dvora vo veci C-324-11, prípadné nesplnenie povinností zo strany poskytovateľa služieb nemôže spochybníť právo príjemcu poskytovaných služieb na odpočítanie DPH,
- žalovaný uprednostňuje svedecké výpovede pred listinnými dôkazmi, pričom sa zamerá na tie, ktoré sú v neprospech žalobcu,
- žalobca poukázal na výpoveď pána R., ktorá dosvedčuje, že faktúra č. 10130613 je podložená aj z materiálneho hľadiska,
- skutočnosť, že MC GOLD zmenila sídlo, spoločníka aj konateľa, nesúvisí s priznaním práva na odpočet dane,
- žalobca sa nestotožňuje s názorom, že sa nepreukázalo, že fakturovaný tovar a služby boli dodané tak, ako bolo uvedené na faktúrach. Tvrdenie správnych orgánov, že nebol predložený žiadny relevantný dôkaz zo strany žalobcu, je svojvoľné a nesprávne a je v rozpore so zásadami daňového konania a hodnotenia dôkazov,
- krajský súd sa oprel iba o závery správnych orgánov, nezaoberal sa skutočnosťami svedčiacimi v prospech žalobcu a rozsudok nedostatočne odôvodnil,
- nedostatok riadneho odôvodnenia možno považovať za porušenie práva na spravodlivé súdne konanie,

10. Žalobca navrhol zmeniť rozsudok krajského súdu tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie.

B)

11. Žalovaný vo svojom vyjadrení uviedol, že trvá na správnosti preskúmaného rozhodnutia a žalovaný navrhol, aby odvolací súd potvrdil rozsudok krajského súdu.

IV.

Právne názory odvolacieho súdu

12. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 v spojení s § 246c ods. 1 O. s. p. a § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok. Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O. s. p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spojení s § 250ja ods. 1 O. s. p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 O. s. p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne (viď § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolaniu nemožno vyhovieť a preto napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 219 v spojení s § 250ja ods. 3 O. s. p. potvrdil.

13. Najvyšší súd zdôrazňuje, že predmetom odvolacieho súdneho konania je v medziach uvedených v § 205 ods. 2 O.s.p. prieskum vecnej správnosti výroku rozsudku krajského súdu (§ 219 ods. 1 v spojení s § 205 O.s.p.) o nevyhovení žalobe a o jej zamietnutí, preto odvolací súd primárne v medziach odvolania (viď § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p.) preskúmal rozsudok krajského súdu i súdne konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania preskúmal zákonnosť napadnutého rozhodnutia, najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu (§ 250j ods. 2 O.s.p.), a v takto vymedzenom rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia.

14. Po preverení splnenia procesných podmienok súdneho preskúmania rozhodnutia správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) Najvyšší súd konštatuje, že podstatou odvolania proti rozsudku krajského súdu ako aj žaloby, ktorou sa žalobca domáha preskúmania rozhodnutia žalovaného, je otázka, či bolo správcom dane riadne vykonané a vyhodnotené dokazovanie, a či na základe dôkazov, ktoré vyplynuli z dôkazných prostriedkov predložených žalobcom a zabezpečených správcom dane urobil správca dane a žalovaný správny záver o neunesení dôkazného bremena žalobcom. Ďalej je v zmysle odvolacích námietok žalobcu potrebné zaoberať sa namietaným nedostatočným odôvodnením rozsudku krajského súdu a tým, či krajský súd správne reagoval na námietky žalobcu.

15. Z ustálenej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva vyplýva právny záver, že správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale iba 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 (prvostupňového), ale aj odvolacieho (ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia), by malo postačovať na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces.

16. Napriek stručnosti odôvodnenia krajského súdu, ktorý na s. 5-6 svojho rozhodnutia predstrel svoje právne úvahy a hodnotenia zistení vyplývajúcich s podaním účastníkov a administratívneho spisu, považuje odvolací súd toto odôvodnenie za jasné a výstižné a stotožňuje sa s ním. Preto sa ďalej odvolací súd obmedzí len na podporu a doplnenie argumentácie krajského súdu a bude reagovať na tie odvolacie námietky, na ktoré je kvôli ich novosti potrebné dať odpoveď.

17. Odvolací súd ďalej 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 súdnictva 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.

18. 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 iného 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).

19. 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 nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (sp. zn. 8 Sžf/26/2014).

20. Po preskúmaní vydaných rozhodnutí a administratívneho spisu aj odvolací súd dospel k rovnakým záverom ako finančné orgány a prvostupňový súd, že sa žalobcovi pri jednotlivých faktúrach nepodarilo preukázať splnenie podmienok na odpočítanie dane, ako sú ustanovené predovšetkým v § 49 a § 51 zák. č. 222/2004 Z.z.

21. Žalobca v odvolaní proti rozsudku krajského súdu tvrdil, že krajský súd sa nevysporiadal s dôkazmi svedčiacimi v jeho prospech, avšak ani v žalobe ani v odvolaní nijaké konkrétne dôkazy neoznačuje. Najvyšší súd zdôrazňuje, že v zmysle § 250i ods. 1 O.s.p. a s prihliadnutím na prieskumný (nie nachádzajúci) charakter správneho súdnictva je správny súd pri súdnom prieskume zákonnosti napadnutého rozhodnutia striktnie viazaný skutkovým stavom, ktorý zistil správny orgán („a contrario“ § 250j ods. 2 písm. c/ O.s.p.) a riadne („a contrario“ písmeno b/ O.s.p.) zachytil v administratívnom spise, s výnimkou (§ 250i ods. 2 O.s.p.), ktorá má svoj základ v povinnosti postupovať pri preverovaní skutkového stavu podľa zásad úplnej apelácie v súlade s čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd.

Podľa § 250i ods. 1 v citovanom znení pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 250i ods. 2 v citovanom znení platí, že ak správny orgán podľa osobitného zákona rozhodol o spore alebo o inej právnej veci vyplývajúcej z občianskoprávných, pracovných, rodinných a obchodných vzťahov ( § 7 ods. 1) alebo rozhodol o uložení sankcie, súd pri preskúmaní tohto rozhodnutia nie je viazaný skutkovým stavom zisteným správnym orgánom. Súd môže vychádzať zo skutkových zistení správneho orgánu, opätovne vykonať dôkazy už vykonané správnym orgánom alebo vykonať dokazovanie podľa tretej časti druhej hlavy.

22. Keďže v preskúmvanej veci krajský súd k aplikácii ustanovenia § 250i ods. 2 O.s.p. nepristúpil, dokazovanie z iného dôvodu nevykonával a ani Najvyšší súd z charakteru preskúmvanej veci nezistil nutnosť tejto aplikácie v preskúmvanej veci, preto ani nemohol na tento odvolací dôvod týkajúci sa dokazovania pred správnym súdom v celosti prihliadnuť.

23. Žalobca tvrdí, že si splnil svoju povinnosť a podklady, ktoré mal k veci, a na základe ktorých malo dôjsť k odpočtu dane, riadne v konaní predložil, nebolo v jeho moci zabezpečiť dodanie dokladov zo strany iných subjektov, pričom predložené dôkazy sú dostatočným dôkazom toho, že fakturovaný tovar a služby boli dodané tak, ako od začiatku žalobca deklaroval. Ďalej uviedol, že správne orgány si svoju dôkaznú povinnosť nespĺnili.

24. Najvyšší súd zastáva názor, že krajský súd postupoval pri posúdení rozloženia dôkazného bremena medzi platiteľa dane a daňové orgány v súlade so zákonom aj konštantnou súdnou judikatúrou. Správca dane nie je povinný dokazovať neexistenciu zdaniteľného plnenia, pokiaľ sa daňovému subjektu nepodari presvedčivo preukázať jeho existenciu. Dôkazné bremeno žalobcovi vyplýva z § 24 ods. 1 Daňového poriadku. Preverovanie, ktoré v daňovom konaní správca dane vykonal, vyvolalo pochybnosti správcu dane o skutočnej realizácii deklarovaných plnení, pričom žalobca tieto pochybnosti v konaní nevyvrátil.

25. Dôležitou pre prejednávajúcu vec je dôkazná povinnosť daňového subjektu, ktorý je povinný v daňovom konaní preukazovať 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 deklarovaného 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 ide v prejednávanej veci, je namieste požadovať od daňového subjektu napríklad stavebný denník, prípadne svedectvá osôb, ktoré mali fyzicky vykonať službu, doklady o obstaraní stavebného materiálu a jeho preprave a pod. (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 alebo jeho subdodávateľom.

26. Všetky výpovede svedkov, ktorí v konaní uviedli, že sa podieľali na realizácii sporných obchodov (prostredníctvom ďalších neznámych subdodávateľov), boli neurčité v tom smere, že svedkovia nevedeli uviesť konkrétnych pracovníkov a ani nepredložili žiadne požadované doklady, ktoré by podporovali ich tvrdenia. S ohľadom na rozsah fakturovaných prác je naozaj nepravdepodobné, že by žalobca nedisponoval nijakými inými dôkazmi o tom, ako boli práce realizované, keby tieto práce naozaj boli vykonané deklarovanými dodávateľmi.

27. 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.“

28. 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 spochybujú žalobcovo tvrdenie o tom, že predmetný tovar bol dodaný spol. J., s.r.o.“

29. Na námietku týkajúcu sa nedostatočného odôvodnenia rozsudku krajského súdu odvolací súd uvádza, že krajský súd jasne popísal, ktoré skutočnosti ho viedli k záveru o nepreukázaní zákonných

predpokladov na priznanie odpočtu dane: považoval úvahu správnych orgánov za správnu a stotožnil sa s ich argumentáciou, poukázal na to, že nik zo zúčastnených nebol schopný identifikovať (fyzického) realizátora diela, mal za to, že žalobca mal vyžadovať stavebný denník od dodávateľov a že žalobca si mohol riadnou kontrolnou činnosťou zabezpečiť dostatočné dôkazy.

30. V tomto kontexte je potrebné zdôrazniť, že samotný fakt, že určité stavebné práce boli niekým vykonané, neumožňuje daňovému subjektu bez ďalšieho tvrdiť, že ich vykonal ten, kto mu vystavil príslušnú faktúru, a na základe toho si uplatniť odpočítanie dane. Na výzvu správcu dane musí byť pripravený v rozumnej miere preukázať, že službu vykonal vystaviteľ faktúry. Svedecké výpovede pána R. a pána P. by mohli byť súčasťou takehoto dokazovania, avšak museli by byť podopreté ďalšími dôkazmi. Preto neobstojí ani námietka, že žalovaný uprednostňuje pred listinnými dôkazmi svedecké výpovede. Dôkazná situácia nebola vyhodnotená v tom smere, že by boli listinné dôkazy „potlačené“ svedeckými výpoveďami, ale že listinné dôkazy aj svedecké výpovede sú nedostatočným dôkazom aj osve a rovnako aj vo vzájomnej súvislosti.

31. Vo vzťahu k žalobcom k citovanej judikatúre odvolací súd uvádza, že rozsudok Súdneho dvora C-324/11 sa zameriaval na otázku, či nesplnenie administratívnych povinností tretej osoby môže viesť k rozhodnutiu o nepriznaní odpočítania dane, konkrétne išlo o neprihlásenie pracovníkov dodávateľa do evidencie. Tento rozsudok však nekonštatoval, že by nebolo potrebné zisťovať, či deklarované služby naozaj dodávateľ dodal.

32. Druhým rozhodnutím, ktorým žalobca argumentoval, bolo rozhodnutie Najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 3SŽf/1/2011, ktorého skutkové okolnosti boli odlišné, išlo o dodanie tovaru, s ktorým žalobca disponoval. Naopak, 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. K príkladom vhodných dôkazných prostriedkov pozri vyššie bod 25.

33. Odvolací súd s ohľadom na odvolacie námietky uplatnené žalobcom uvádza, že napadnuté rozhodnutie má všetky formálne i obsahové náležitosti rozhodnutia požadované v zmysle § 63 Daňového poriadku, vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktorý je logicky vyhodnotený a riadne právne posúdený. Odvolací súd sa stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi o tom, že žalobca nesplnil zákonné podmienky pre priznanie odpočítania dane.

34. Na základe zisteného skutkového stavu a po vyhodnotení námietok žalobcu po osvojení si argumentácie krajského súdu postupom podľa § 219 ods. 2 O.s.p., po oznámení termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa § 156 ods. 1 a 3 O.s.p., rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

35. Najvyšší súd v prejednávanej veci v súlade s § 250ja ods. 2 O.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by týmto postupom bol porušený verejný záujem, a na základe informácií dostupných z pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd dospel k záveru, že nebolo potrebné v súlade s § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

36. O práve na náhradu trov odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 O.s.p., podľa ktorého neúspešnému žalobcovi právo na náhradu trov tohto konania nevzniklo.

### **Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).

