

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/88/2019  
Identifikačné číslo spisu: 4018200640  
Dátum vydania rozhodnutia: 26.01.2021  
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:4018200640.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný 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 (v konaní sťažovateľ): ELSD s.r.o., so sídlom Vlčany 1434, 925 84 Vlčany, IČO: 36 270 156, zast. Nagy & Partners, s.r.o., so sídlom Športová 470/11, 924 01 Galanta, IČO: 36 869 341, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o všeobecnej správnej žalobe, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Nitre zo dňa 21. augusta 2019 č. k. 11S/195/2018-112 takto

### rozhodol:

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

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

### Odôvodnenie

#### I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Rozhodnutím č. 101302381/2018 z 09.07.2018 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“) žalovaný podľa § 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. 100839134/2018 z 26.04.2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi ako daňovému subjektu vyrubený rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za

zdaňovacie obdobie február 2014.

2. Určený rozdiel dane vyplynul z výsledku daňovej kontroly zameranej na dodržiavanie zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“) za zdaňovacie obdobie február 2014, zachyteného v protokole z daňovej kontroly č. 104016554/2016 z 22.09.2016 (ďalej len „protokol“). Správca dane neuznal žalobcovi uplatnené odpočítanie dane z dodávateľských faktúr za dodanie tovaru (elektrokábel CYKY a NAVY) od dodávateľa BAUWERK, s.r.o. z dôvodu, že na základe zistených skutočností nebolo preukázané reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu v súlade s § 9 a § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z.. Správca dane neuznal žalobcovi ani uplatnené odpočítanie dane z dodávateľských faktúr za dodanie služieb (stavebné úpravy, stavebné práce, úprava terénu, zemné práce a pomocné práce) od dodávateľa Leporelo s.r.o. pre porušenie § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z., keď nebolo žalobcom preukázané uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany ním deklarovaneho dodávateľa.

3. Žalovaný sa v preskúmanom rozhodnutí stotožnil s právnym názorom správcu dane založenom na zisteniach vykonaných počas daňovej kontroly a poukázal na to, že správca dane postupoval v úzkej súčinnosti so žalobcom, používal prostriedky najmenej zaťažujúce žalobcu, získané dôkazy hodnotil podľa svoje úvahy a prihliadal na všetko, čo v konaní vyšlo najavo v súlade s § 3 Daňového poriadku. Žalovaný skonštatoval, že žalobca nepredložil správcovi dane žiadne relevantné dôkazy preukazujúce reálnosť zdaniteľných plnení podľa faktúr.

## II.

Konanie na krajskom súde

4. Správnu žalobou podanou na Krajský súd v Nitre (ďalej len „krajský súd“) sa žalobca domáhal zrušenia preskúmaného aj prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci na ďalšie konanie, a to z dôvodu nedostatočne zisteného a nesprávne vyhodnoteného skutkového stavu, nesprávneho právneho posúdenia veci a nepreskúmateľnosti a vnútornej rozpornosti rozhodnutí.

5. Krajský súd viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby a vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie ako aj konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, preto ju podľa § 190 zák. č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „S.s.p.“) zamietol.

6. Krajský súd po podrobnom opísaní vykonaného dokazovania v súvislosti s deklarovateľnými dodávkami prác spoločnosťou Leporelo s. r. o. konštatoval, že z výpovede bývalého konateľa spoločnosti W. Z. (konateľ v kontrolovanom zdaňovacom období) je celkom jednoznačné, že pokiaľ spoločnosť, ktorej bol konateľom nemala zamestnancov, ani materiálno-technické vybavenie, nemohla reálne vykonať práce fakturované žalobcovi. Nebolo však preukázané ani vykonanie prác iným daňovým subjektom ako subdodávateľom, pretože konateľ spoločnosti Leporelo s. r. o. žiadneho subdodávateľa nevedel označiť, ale uviedol, že na adrese spoločnosti sa bol dvakrát pozrieť, „ako to tam funguje“. V týchto súvislostiach krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) sp. zn. 5 Sžf 97/2009 a zásadu poctivého obchodného styku. Krajský súd konštatoval, že W. Z. nielenže nemal základné informácie o fungovaní spoločnosti Leporelo s.r.o., ktorej bol konateľom, ale nevedel ani špecifikovať práce fakturované žalobcovi (nie je postačujúce vyjadrenie, že sa jednalo o stavebné dokončovacie práce) a neoznačil žiadny iný daňový subjekt, ktorý by mal práce vykonať, nakoľko podľa jeho tvrdenia sa o chod firmy staral G. Y., ktorý mu dohadzoval obchody, pričom žiadne identifikačné údaje na túto osobu napriek výzve neposkytol. Žiadne údaje k tejto osobe neposkytol ani žalobca. Tvrdenie svedka, že faktúry vystavila „účtovníčka I. E. N.“, že ich podpísal, boli zaúčtované, daň priznaná a odvedená a účtovné doklady sa nachádzajú v spoločnosti Jargon, s. r. o., nie je dôkaz o tom, kto tieto práce vykonal a komu vznikla daňová povinnosť, resp. nie je dôkazom o tom, že daňová povinnosť vznikla spoločnosti Leporelo s.r.o. Krajský súd poukázal aj na zistenia správcu dane o nemožnosti preverenia dodania fakturovaných prác i v spoločnosti Jargon, s.r.o. ako právneho nástupcu spoločnosti Leporelo s.r.o. v dôsledku jeho nekontaktnosti.

7. S poukazom na vyššie uvedené bol krajský súd toho názoru, že správca dane vykonal všetky jemu dostupné procesné úkony smerujúce k zisteniu skutkového stavu v predmetnej veci, no napriek tomu nebolo preukázané, že fakturované stavebné práce vykonala a žalobcovi dodala spoločnosť Leporelo s.r.o. Žalobca neposkytol žiadne údaje o osobách, ktoré mali predmetné práce vykonať (príp. ich aj vykonali), napriek tomu, že bol oboznámený so zisteným skutkovým stavom. S poukazom na výpoveď W. Z. bolo jednoznačne spochybnené vykonanie prác podľa žalobcom predložených faktúr dodávateľom t. j. spoločnosťou Leporelo s. r. o. Krajský súd poukázal na zaťaženie žalobcu dôkazným bremenom pri spochybnení vierohodnosti jeho tvrdení o realite dodávok. Na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v daňovom priznaní. Žalobca i podľa názoru krajského súdu túto svoju dôkaznú povinnosť v rámci daňovej kontroly, ani vyrubovacieho konania nespĺnil, keď nepreukázal realnosť obchodov so spoločnosťou Leporelo s.r.o. v mesiaci február 2014, a teda dôvodnosť uplatneného odpočítania dane.

8. Vzhľadom na zistenia v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania potom správca dane nepriznal odpočítania dane v prípade žalobcom tvrdených dodávok stavebných prác správne odôvodnil tým, že žalobca nepreukázal relevantnými dôkaznými prostriedkami, že zdaniteľné plnenia, pri ktorých si uplatnil odpočítania dane, vykonal a jemu dodal ním deklarovaný dodávateľ, resp. iný subjekt ako subdodávateľ. Správca dane nespochybnil, že stavebné práce mohli vykonať subdodávateľské spoločnosti (dodávateľa spoločnosti Leporelo s.r.o.), ale bolo potrebné ich jednoznačne identifikovať, označiť a uviesť, aké práce vykonali, v akom rozsahu a na akej stavbe, čo žalobca neurobil, v dôsledku čoho sa dostal do dôkaznej núdze, čo správcu dane oprávnené viedlo k tomu, že mu nepriznal odpočítania dane. Dodávateľské spoločnosti neidentifikoval ani W. Z., a to napriek jeho tvrdeniu, že práce boli žalobcovi dodané, ale nevykonala ich spoločnosť Leporelo s. r. o.

9. Krajský súd následne poukázal na vykonané dokazovanie a zistenia správcu dane k uplatnenému odpočítaniu dane na základe faktúr od spoločnosti BAUWERK, s.r.o., a to najmä na výpoveď svedka V. X. (konateľ spoločnosti BAUWERK, s.r.o. od 02.07.2013 do 08.01.2014 a splnomocnený zástupca v preverovanom zdaňovacom období) a výpoveď zástupcu žalobcu, z ktorých vyplynulo, že tovar bol vrátený a nebol zaplatený z dôvodu nekvality resp. chýbajúcej certifikácie káblov. Krajský súd dospel k záveru, že nebol dôvod na to, aby žalobca ako dodávateľ vystavil pre spoločnosť BAUWERK, s.r.o. ako odberateľa vo februári a marci 2015 faktúry s rovnakým predmetom fakturácie a cenou ako pri sporných faktúrach z februára a marca 2014 (z ktorých si uplatňuje právo na odpočítania dane). Neuniklo pozornosti krajského súdu, že ide o faktúry vystavené žalobcom cca jeden rok po tom, ako mu mal byť uvedený nekvalitný tovar dodaný, pričom z nich nevyplýva, že by sa malo jednať o vrátenie nekvalitného tovaru. Rovnako tak nebol dôvod na započítanie pohľadávok v zmysle predložených listín, nakoľko pokiaľ by žalobca skutočne vrátil tovar svojmu dodávateľovi (spoločnosti BAUWERK, s.r.o.) z dôvodu jeho nekvality, nedošlo by k zdaniteľnému plneniu, teda k vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa a k vzniku práva na odpočítania dane z pridanej hodnoty u odberateľa. Krajský súd bol toho názoru, že ani v tomto prípade žalobca nepreukázal dodanie tovaru zo strany deklarovaného dodávateľa (predloženie faktúr nie je dôkazom o dodaní tovaru) a i v prípade, ak by k dodaniu tovaru žalobcovi došlo, svedok V. X. a splnomocnený zástupca žalobcu tvrdili, že bol vrátený dodávateľovi, čo znamená, že k zdaniteľnému plneniu nedošlo.

10. Krajský súd poukázal aj na výzvu adresovanú žalobcovi v rámci vyrubovacieho konania na predloženie dôkazov v záujme preukázania jeho tvrdení uvedených vo vyjadrení k protokolu (z 20.11.2017), na ktoré žalobca reagoval podaním z 11.12.2017, pričom správcovi dane oznámil, že si splnil svoju dôkaznú povinnosť a všetky dôkazy, ktoré mal a mohol mať k dispozícii už predložil počas daňovej kontroly. Krajský súd bol toho názoru, že pokiaľ si žalobca uplatnil odpočítania dane pri dodávkach stavebných prác a tovaru od vyššie označených dodávateľov v mesiaci február 2014, bol povinný preukázať skutočnú realizáciu dodávok týchto prác a tovaru uvedenými spoločnosťami, a teda dôvodnosť uplatnenia práva na odpočítania dane a realnosť dodávok stavebných prác a tovaru zo strany deklarovaných dodávateľov.

11. Za danej dôkaznej situácie potom krajský súd prisvedčil zisteniu správcu dane a žalovaného, že žalobca nepreukázal ním tvrdené obchodné transakcie (dodanie stavebných prác od spoločnosti Leporelo s. r. o. a dodanie tovaru od spoločnosti BAUWERK, s.r.o.). S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcom dane bol i krajský súd toho názoru, že dodávateľom žalobcu v zmysle predložených faktúr nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z titulu deklarovaného, ale nepreukázaného dodania stavebných prác a tovaru žalobcovi, a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane. Krajský súd zdôraznil dôkazné bremeno žalobcu a v tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 28.06.2012 sp. zn. 5Sžf/63/2011, rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 23. 06. 2010 sp. zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Ústavný súd“) zo dňa 23.02.2011 sp. zn. III. ÚS 78/2011. Daňový subjekt uplatňujúci si odpočítanie dane z pridanej hodnoty má v daňovom konaní preukázať reálne vykonanie zdaniteľného plnenia konkrétnym subjektom, resp. konkrétnym subdodávateľom, pretože jeho uskutočnenie a vykonanie zákon automaticky nepredpokladá.

12. Podľa krajského súdu si žalobca zrejme informácie o svojich dodávateľoch neoveril dostatočne a s poukazom na zistenia správcu dane vyplývajúce z administratívneho spisu potom možno dôvodne pochybovať, či žalobcovi fakturované práce dodal dodávateľ uvedený na faktúrach, ktorý nemal žiadnych zamestnancov, materiálne ani technické vybavenie na vykonanie týchto prác, čo potvrdil i W. Z. ako konateľ dodávateľa a žiadne iné subjekty, ktoré by mali stavebné práce vykonať ako subdodávatelia neboli identifikované, taktiež nebola identifikovaná ani osoba G. Y., ktorý sa mal starať o „priebeh firmy a dohadzovanie obchodov“. Z toho dôvodu správca dane nemohol predvolať a vypočuť ako svedkov prípadné ďalšie osoby. Výpoveďou W. Z. ako svedka, ktorý bol v kontrolovanom zdaňovacom období konateľom spoločnosti Leporelo s.r.o., však jednoznačne nebolo preukázané dodanie stavebných prác žalobcovi podľa ním predložených faktúr od tejto spoločnosti. Taktiež ani výpoveďou V. X. nebolo preukázané dodanie tovaru žalobcovi od dodávateľa BAUWERK, s.r.o. v zmysle predložených faktúr. S poukazom na uvedené, je potom podľa názoru súdu dôvodné konštatovanie žalovaného, že nebolo preukázané, že došlo k zdaniteľnému plneniu medzi dvoma platiteľmi dane a žalobca si v daňovom priznaní k dani nedôvodne uplatnil odpočítanie tejto dane.

13. Krajský súd záverom konštatoval, že žalovaný riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci a poukázal na v tomto smere konštantnú judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva ako aj na ustálenú judikatúru týkajúcu sa dôkazného bremena daňového subjektu (napr. rozsudky Najvyššieho súdu zo dňa 01.12.2016 sp. zn. 1Sžf/81/2015, zo dňa 28.09.2017 sp. zn. 8 Sžf 44/2015, zo dňa 16.01.2018 sp. zn. 1Sžf/13/2016 a zo dňa 31.05.2018 sp. zn. 5 Sžf 66/2016). Krajský súd uzavrel, že dôkazné bremeno bolo jednoznačne na strane žalobcu, nakoľko skutočnosť vymedzené v § 49 ods. 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z. z. tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Krajský súd sa nestotožnil s argumentáciou žalobcu ohľadom rozsudku Najvyššieho súdu zo dňa 19.08.2010 sp. zn. 3 Sžf 1/2011, nakoľko žalobca bol priamo účastný ním deklarovaného zdaniteľného plnenia (dodávky stavebných prác a tovaru) ako odberateľ (rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 29.02.2016 sp. zn. 5Sžf/94/2014). V predmetnej veci teda dôkazná povinnosť neprešla na správcu dane, nakoľko táto je v daňovom konaní primárne na strane žalobcu ako daňového subjektu, ktorý má povinnosť ním tvrdenú obchodnú transakciu i náležite preukázať, čo bolo žalobcovi v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania správcom dane v súlade so zákonom i umožnené. Krajský súd zdôraznil, že daňové konanie je ovládané zásadou prejednávajúcou (nie vyhľadávajúcou) a podľa predložených listinných dokladov (faktúr) mal byť žalobca ako odberateľ v obchodnom vzťahu so spoločnosťou Leporelo s. r. o., ktorá mu mala stavebné práce dodať a so spoločnosťou BAUWERK, s.r.o. ktorá mu mala dodať tovar. Bolo výlučne jeho povinnosťou ako odberateľa, aby označil a predložil dôkazy o vykonaní a dodaní stavebných prác, resp. dodaní tovaru uvedenými dodávateľmi. Správca dane nie je oprávnený, ale ani povinný v rámci prebiehajúcej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, inštruovať kontrolovaný daňový subjekt, aké dôkazy alebo doklady má predložiť, aby mu bolo možné uznať odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Úlohou správcu dane je zistiť skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane, pričom proces zisťovania týchto skutočností prebieha v rámci dokazovania.

14. Ani podľa názoru krajského súdu nebolo potrebné vykonanie ohliadky na mieste, kde mali byť stavebné práce vykonané, nakoľko daňové orgány nespochybnili samotné vykonanie stavebných prác a ich odovzdanie odberateľovi žalobcu, čo ale nepreukazuje, že práce vykonala spoločnosť Leporelo s.r.o. ako dodávateľ a že jej z tohto titulu vznikla daňová povinnosť a následne žalobcovi právo na odpočítanie dane. Za danej dôkaznej situácie, aká vyplynula z vykonaného dokazovania (i s poukazom na výpoveď W. Z.) bol krajský súd toho názoru, že ani vykonaním miestneho zisťovania by nebolo možné prísť k záverom, ktorých sa domáhal žalobca (uznanie dôvodnosti a oprávnenosti odpočítania dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2014). Dodanie stavebných prác zo strany žalobcu pre jeho odberateľov (ktoré správca dane nespochybňoval) nepreukazuje a nemôže preukazovať dôvodnosť uplatnenia odpočítania dane v zmysle predložených faktúr od spoločnosti Leporelo s.r.o. a rovnako nie je dôkazom o tom, kto vykonal a dodal stavebné práce žalobcovi. Nepriznanie odpočítania dane v prípade dodávok stavebných prác žalobcovi, správca dane neodôvodnil nevykonaním týchto prác, ani nekontaktnosťou dodávateľa, ani zodpovednosťou žalobcu za nesplnenie si povinností jeho dodávateľa voči orgánom finančnej správy. Vzhľadom na vykonané dôkazy i podľa názoru krajského súdu správca dane dôvodne spochybnil tvrdenia žalobcu, že práce vykonala a žalobcovi dodala spoločnosť Leporelo s.r.o., čo znamená spochybnenie predložených faktúr od deklarovaného dodávateľa a čo súvisí so spochybnením vzniku daňovej povinnosti u tohto dodávateľa a následne i so spochybnením práva žalobcu na odpočítanie dane. Tieto pochybnosti, ktoré v priebehu daňovej kontroly vyvstali, žalobca nevysvetlil a nevyvrátil v jej priebehu, ale ani v priebehu následného vyrubovacieho konania.

### III.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

15. Rozsudok krajského súdu napadol žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnou sťažnosťou, v ktorej uplatnil ako dôvod kasačnej sťažnosti, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.). Podľa sťažovateľa krajský súd nesprávne vyhodnotil vykonané dôkazy, súvislosti medzi nimi a teda nesprávne ustálil skutkový stav a následne z neho stav právny.

16. Podľa sťažovateľa spočívalo nesprávne právne posúdenie v tom, že krajský súd nezohľadnil, že každá právnická osoba je zodpovedná len za svoje konanie, a preto nie je možné, aby bol žalobca zodpovedný za konanie jeho dodávateľa. Zároveň odmietol úvahy, že by pristupoval k výberu svojich dodávateľov nezodpovedne a bez ich preverenia. Z konania svojho dodávateľa spoločnosti Leporelo s.r.o. nemal podozrenie, že by tento konal v rozpore s daňovými predpismi alebo zákonom. Práce vykonávané spoločnosťou Leporelo, s.r.o. pravidelne kontroloval a preveroval, nakoľko ich vykonanie bolo aj v jeho záujme.

17. V súvislosti s vykonaním fakturovaných prác spoločnosťou Leporelo, s.r.o., sťažovateľ uviedol, že krajský súd ani žalovaný vykonanie týchto prác nespochybnil. Podľa sťažovateľa práce vykonal dodávateľ spoločnosti Leporelo s.r.o. a táto forma vykonania prác bola pre sťažovateľa prijateľná, pričom preň nebolo rozhodujúce, kto je tým subdodávateľom, a preto ho ani nemusel poznať. Dôležité bolo, aby tieto práce boli vykonané riadne a včas bez ohľadu, či ich vykonala priamo spoločnosť Leporelo, s.r.o. alebo jej subdodávateľa. Za tieto riadne dodané práce potom spoločnosť Leporelo s.r.o. sťažovateľovi vystavila faktúry, ktoré uhradil bankovým prevodom a nič nenasvedčovalo tomu, že by niečo mohlo byť v neporiadku.

18. Pokiaľ ide o skutočnosť, že spoločnosť Leporelo s.r.o. nedisponovala materiálno-technickým vybavením, pracovným vybavením alebo zamestnancami v danom čase, sťažovateľ v kasačnej sťažnosti opakovane zdôraznil, že spoločnosť Leporelo s.r.o. ich nemusela vykonávať priamo, mohla si na výkon týchto prác zazmluvniť niekoho subdodávateľsky, čo slovenský právny poriadok umožňuje a v stavebnom priemysle ide o bežnú formu vykonania diela. Subjekt, ktorý reálne dielo uskutoční pritom ani len nemusí vedieť, kto je skutočným objednávateľom diela, pričom vykonávateľ diela je v bezprostrednom zmluvnom vzťahu len so svojim obchodným partnerom, objednávateľom. Sťažovateľ

ďalej podotkol, že zmluvy o dielo nemusia mať písomnú formu, takže absencia písomnej formy nespôsobuje jej neplatnosť a je podľa jeho názoru úplne bežné, keď podnikatelia pri dodávkach menších prác takéto zmluvy nespisujú, pretože je pre nich nadmerná administratívna a finančná záťaž a fungujú na základe ústnej zmluvy a objednávky a samotné dielo sa následne preberie, na základe čoho príde k úhrade dohodnutej odmeny. Túto skutočnosť nebral krajský súd podľa sťažovateľa do úvahy.

19. Podľa tvrdení sťažovateľa konateľ spoločnosti Leporelo, s.r.o. jednoznačne potvrdil, že vystavené faktúry podpísal on, t.j. vykonané práce v plnom rozsahu uznal ako uznané aj to, že dodané práce vykonal subdodávateľsky. Sťažovateľ vyfakturovanú cenu aj uhradil prevodom na účet. Ak by vyfakturované práce sťažovateľovi neboli dodané, žalobca by nemal dôvod na ich úhradu. Kto konkrétne tieto práce vykonal už nie je starosťou ani zodpovednosťou sťažovateľa. On bol v zmluvnom vzťahu len so spoločnosťou Leporelo s.r.o. a táto objednané práce sťažovateľovi aj dodala.

20. Podľa sťažovateľa sa krajský súd nedostatočne vysporiadal so zistených skutkovým stavom a následne dospel k nesprávnemu právnomu posúdeniu veci aj vo vzťahu k spoločnosti BAUWERK, s.r.o. Sťažovateľ k dodávke káblov od deklarovaného dodávateľa uviedol, že káble nakúpil a boli aj dodané, avšak vzhľadom na ich nekvalitu (neexistencia certifikátu) bol tovar vrátený spoločnosti BAUWERK, s.r.o., pričom kúpnu cenu predtým neuhradil (z dôvodu nekvality). Sťažovateľ ďalej uviedol, že zároveň vykonal započítanie vzájomných pohľadávok a záväzkov s BAUWERK, s.r.o. vzťahujúcich sa k dodanému a vrátenému tovaru dňa 03.03.2015. Sťažovateľ si síce pri nákupe tovaru uplatnil odpočítanie dane, avšak po jeho vrátení DPH riadne odviezol (z titulu vrátenia spätného predaja), t.j. voči štátnemu rozpočtu bol výsledok obchodu nulový. Sťažovateľ uviedol, že si túto skutočnosť mohol žalovaný ako aj krajský súd veľmi jednoducho overiť z evidencie finančnej správy, čo však neurobili. Sťažovateľ poukázal na to, že ak by sa prvotné dodanie tovaru neuskutočnilo, nemohol by sťažovateľ uvedený tovar neskôr vrátiť a bolo by nelogické a absurdné, aby sťažovateľ vystavil faktúru a deklaroval DPH na výstupe.

21. Podľa sťažovateľa sa krajský súd nevysporiadal ani s argumentáciou týkajúcou sa neprimeraného rozloženia dôkazného bremena a uviedol, že jednoznačne splnil svoje povinnosti ohľadom svojho dôkazného bremena pri oboch svojich dodávateľoch, a teda sa nedostal do dôkaznej núdze tak, ako to tvrdí žalovaný ako aj krajský súd. Poukázal pri tom na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf 1/2011, ktorého závery podľa sťažovateľa krajský súd nevyhodnotil.

22. Vzhľadom na vyššie uvedené sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší preskúmané rozhodnutie ako aj prvostupňové rozhodnutie a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie. Zároveň žiadal priznať úplnú náhradu trov konania.

23. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

#### IV.

##### Právne názory kasačného súdu

24. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyseľne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačnú sťažnosť je v zmysle § 461 S.s.p. potrebné zamietnuť, nakoľko po jej preskúmaní kasačný súd na základe nižšie uvedených právnych názorov dospel k záveru, že je nedôvodná. Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na internetovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 26. januára 2021 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

25. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti je v medziach uvedených v § 453 S.s.p. prieskum prípustnosti a následne dôvodnosti podanej kasačnej sťažnosti, preto kasačný súd primárne na základe dôvodov kasačnej sťažnosti preskúmal relevanciu vytýkaných nedostatkov konania krajského súdu a

napadnutého rozsudku v rozsahu sťažnostných bodov.

V takto vymedzenom rámci prieskumu a pri nemennosti skutkového stavu (§ 454 v spojení s § 441 S.s.p.) o preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) kasačný súd pristúpil k prieskumu oprávnenosti vyššie uvedeného dôvodu kasačnej sťažnosti.

26. Zo zásady, že kasačný súd je dôvodmi kasačnej sťažnosti viazaný [§ 439 ods. 3 písm. a) a contrario § 453 ods. 2 veta druhá S.s.p.] jednoznačne vyplýva procesná povinnosť sťažovateľa s plnou zodpovednosťou za procesný výsledok navrhnutý v kasačnej sťažnosti objasniť zákonným spôsobom, z čoho vyvodzuje prípustnosť opravného prostriedku, a náležite vymedziť dôvod kasačnej sťažnosti [§ 440 v spojení s 445 ods. 1 písm. c) S.s.p.]. V dôsledku spomenutej viazanosti kasačný súd nekoná nad rozsah (§ 453 úvod S.s.p.), ktorý sťažovateľ vymedzil v kasačnej sťažnosti uplatneným dôvodom.

27. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým bola žaloba zamietnutá. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. Podľa sťažovateľa spočíva nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom v nesprávnom vyhodnotení vykonaných dôkazov, súvislostí medzi nimi, a teda nesprávne ustálenom skutkovom stave a následne aj stave právnom. Tento dôvod vyhodnotil kasačný súd ako nenaplnený.

Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku v znení relevantnom pre prejednávanú vec 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.

Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku v cit. znení 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.

Podľa § 24 ods. 2 Daňového v cit. znení 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.

Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku v cit. znení 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.

Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku v cit. znení 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.

Podľa § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v znení relevantnom pre prejednávanú vec 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.

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

Podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v cit. 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 cit. 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 cit. znení 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.

28. Sťažovateľ ako kasačný dôvod namieta nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom, a to najmä čo sa týka neprimeraného prenesenia dôkazného bremena. Sťažovateľ namieta, že splnil všetky zákonné podmienky na priznanie práva na odpočítanie dane a že nepristupoval k výberu obchodných partnerov nezodpovedne. Sťažovateľ ďalej dôvodil, že práce mu boli dodané spoločnosťou Leporelo s.r.o. (ich vykonanie kontroloval) bez ohľadu na to, že boli vykonané subdodávateľsky, čo bolo podľa jeho názoru potvrdené aj konateľom dodávateľa. Sťažovateľ poukazoval aj na realnosť dodania tovaru (kábllov) od dodávateľa BAUWERK, s.r.o., pričom argumentoval, že z dôvodu neexistencie certifikátu bol dodaný tovar vrátený a následne došlo v roku 2015 k započítaniu pohľadávok s dodávateľom a správca dane a žalovaný si mali túto skutočnosť overiť a prihliadať na ňu (bližšie body 17 až 21 tohto rozsudku).

29. Kasačný súd poukazuje v zmysle svojej ustálenej rozhodovacej praxe (napríklad rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 13. septembra 2019 sp. zn. 1Sžfk/10/2018) na to, že s týmto kasačným dôvodom zákonodarca spája právnu situáciu, kedy správny súd na správne a zákonným spôsobom zistený skutkový stav (§ 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p.) bez väd zaťažujúcich jeho rozhodovanie (písmena a/ až f/) nesprávne aplikuje objektívne právo v merite veci, v medziach a vo väzbe na takto zistený skutkový stav, bez možnosti opory v doterajšej ustálenej rozhodovacej praxi kasačného súdu (a contrario písmeno h/ citovaného odseku 1).

30. Podľa kasačného súdu je z obsahu kasačnej sťažnosti zrejmé, že sťažovateľ síce založil svoju kasačnú sťažnosť na tomto dôvode kasačnej sťažnosti, avšak nezrejmil, v čom konkrétne spočíva nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom, resp. ako je vyššie naznačené, v čom spočíva nesprávna aplikácia objektívneho práva krajským súdom (s odkazom na právnu normu, ktorá bola nesprávne aplikovaná).

31. Aby tvrdenie sťažovateľa o nesprávnom právnom posúdení veci malo oporu v zákone, bol sťažovateľ zaťažený povinnosťou v zmysle § 440 ods. 2 S.s.p. uviesť aj konkrétnu právnu normu a vykonať jej rozbor na prospech svojho tvrdenia, čo však v texte kasačnej sťažnosti absentuje. Kasačný súd predovšetkým zdôrazňuje, že zákonodarca v Piatej časti Správneho súdneho poriadku zaradil kasačnú sťažnosť medzi jediné dva opravné prostriedky, ktorá má v systéme opravných prostriedkov správno-súdneho prieskumu osobitné poslanie (kasačná sťažnosť je tretím prostriedkom nápravy pochybení v procesoch verejnej správy a kasačný súd je väčšinou štvrtým orgánom štátu konajúcim o právach a povinnostiach jednotlivcov v tejto oblasti). Právo na súdnu ochranu a s tým spojené právo na prístup k súdu nie je absolútne a v záujme zaistenia právnej istoty a riadneho výkonu spravodlivosti podlieha obmedzeniam či splneniu podmienok.

Podľa § 440 ods. 2 S.s.p. v citovanom znení dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v odseku 1 písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred krajským súdom.

32. Kasačný súd považuje preto kasačnú sťažnosť za nedôvodnú a právne posúdenie veci krajským súdom za správne a súladné so zákonom. Sťažovateľ neuviedol žiadne relevantné argumenty, pre ktoré by bolo potrebné dospieť k záveru o nesprávnosti právneho posúdenia veci krajským súdom. Kasačný súd v zhodne s názorom krajského súdu konštatuje, že v konaní sťažovateľ nepreukázal splnenie zákonných podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane, a teda boli splnené zákonné podmienky na vyrubenie rozdielu dane sťažovateľovi. Podľa názoru kasačného súdu vytvára odôvodnenie napadnutého rozsudku krajského súdu dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku, pričom kasačný súd neopakoval zistený skutkový stav a vo svojom odôvodnení obmedzil sa len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia.

33. Z napadnutého rozsudku krajského súdu aj z pripojeného administratívneho spisu je pre kasačný súd nesporné, že správca dane ako aj žalovaný správne vyhodnotili skutkový stav vyplývajúci vykonaného dokazovania, ktoré vo vzájomných súvislostiach nepreukázalo reálnosť obchodov s deklarovaným dodávateľom prác spoločnosťou Leporelo s.r.o. ani uskutočnenie zdaniteľného plnenia od deklarovaného dodávateľa tovaru spoločnosti BAUWERK, s.r.o., a teda oprávnenosť uplatneného práva na odpočítanie dane. Kasačný súd je toho názoru, že žalovaný a aj správca dane 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.

34. Ako správne uzavrel krajský súd, bolo na sťažovateľovi, aby preukázal dôvodnosť uplatneného práva na odpočítanie dane, a teda reálne vykonanie zdaniteľného plnenia konkrétnym subjektom (dodávateľmi). Dôkazné bremeno bolo jednoznačne na strane sťažovateľa. 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 predloženej faktúre, pokiaľ si uplatňuje právo na odpočítanie dane z tejto faktúry. Ak sťažovateľ v tomto smere neunesol dôkazné bremeno, nemohol byť úspešný v uplatnení práva na odpočítanie.

35. Aj podľa názoru kasačného súdu bola vierohodnosť dokladov predložených sťažovateľom v konaní spochybnená, pričom sťažovateľ počas kontroly a ani vo vyrubovacom či odvolacom konaní pochybnosti správcu dane neodstránil (a to ani po výzve správcu dane), nepredložil vierohodné dôkazy na preukázanie svojich tvrdení, že sporný zdaniteľný obchod bol skutočne dodaný spoločnosťou Leporelo s.r.o. či iným platiteľom dane (subdodávateľia). Z obsahu administratívneho vyplynulo, že reálne plnenie deklarovaným dodávateľom poprel aj W. Z., ktorý bol v tom čase oprávnený konať za spoločnosť Leporelo s.r.o. a to tým, že spoločnosť nemala pracovníkov ani pracovné stroje a subdodávateľov označiť sám nevedel. Dodanie fakturovaných prác sa správcovi dane nepodarilo preveriť z dôvodu nekontaktnosti ani u spoločnosti Jargon s.r.o. (právny nástupca Leporelo s.r.o.). Pokiaľ sťažovateľ dôvodil, že vykonanie prác subdodávateľsky bolo potvrdené konateľom dodávateľa, táto skutočnosť z jeho výpovede nevyplýva a nebola v konaní preukázaná žiadnym relevantným dôkazom. Sám sťažovateľ žiadneho subdodávateľa neoznačil. Nemožno prisvedčiť ani správnosti argumentácie sťažovateľa, že nie je starosťou ani zodpovednosťou sťažovateľa, kto konkrétne práce vykonal, keďže bol v zmluvnom vzťahu len so spoločnosťou Leporelo s.r.o. a táto fakturované práce aj dodala. Je na sťažovateľovi, ktorý si uplatňuje právo na odpočítanie dane, aby uplatnený nárok aj preukázal, čo v tomto prípade nenastalo.

36. Kasačný súd nerozporuje možnosť uskutočniť práce subdodávateľsky ako ani to, že zmluva o dielo nemusí byť písomná a vykonanie prác na základe ústnej dohody nie je právnym poriadkom zakázané, avšak to nezabavuje sťažovateľa povinnosti preukázať uskutočnenie prác (zdaniteľného obchodu) práve na faktúrach deklarovaným dodávateľom, teda spoločnosťou Leporelo s.r.o. Sťažovateľ preto musí znášať následky dôkaznej núdze pri preukazovaní nároku na odpočítanie dane, do ktorej sa týmto dostal. Sťažovateľ síce tvrdil, že vykonanie prác spoločnosťou Leporelo s.r.o. pravidelne kontroloval a

preveroval, keďže dielo musel odovzdať objednávateľovi prác, toto tvrdenie však nepodložil žiadnymi dôkazmi (neoznačil subdodávateľa resp. osoby, ktoré mali podľa neho práce vykonať, nepredložil stavebný denník alebo iný dôkaz preukazujúci kto, kedy a v akom rozsahu práce vykonal a kto ich prevzal) a odvoláva sa len na reálne vykonanie prác, ktoré však spochybnené nebolo. Kasačný súd sa stotožňuje so záverom krajského súdu, že ani ohliadka na mieste, ktorou by bolo preukázané uskutočnenie vykonaných prác, by nepotvrdila vykonanie prác dodávateľom deklarovaným na faktúrach a že z tohto titulu vznikla spoločnosti Leporelo s.r.o. daňová povinnosť a následne sťažovateľovi právo na odpočítanie dane. Vzhľadom na vyššie uvedené neobstojí preto námietka sťažovateľa, že predložil všetky dôkazy, ktoré od neho možno požadovať na preukázanie deklarovaného zdaniteľného plnenia.

37. Podľa kasačného súdu nie je dôvodná ani námietka sťažovateľa, že sa krajský súd nedostatočne vysporiadal so zistených skutkovým stavom a následne dospel k nesprávnemu právnomu posúdeniu veci aj vo vzťahu k spoločnosti BAUWERK, s.r.o. Sám sťažovateľ potvrdil, že káble nakúpil a boli aj dodané, avšak vzhľadom na ich nekvalitu (neexistencia certifikátu) bol tovar vrátený spoločnosti BAUWERK, s.r.o., pričom kúpnu cenu predtým neuhradil (z dôvodu nekvality). Vrátenie tovaru bolo potvrdené aj výpoveďou V. X. (bývalého konateľa spoločnosti BAUWERK, s.r.o., ktorý bol oprávnený na konanie za BAUWERK, s.r.o. v čase deklarovaného zdaniteľného plnenia vtedajším konateľom Karo O. N.). Sťažovateľ zároveň tvrdil, že na základe uvedeného následne (v marci 2015) vykonal započítanie vzájomných pohľadávok a záväzkov s BAUWERK, s.r.o. vzťahujúcich sa k dodanému a vrátenému tovaru.

38. Kasačný súd má výhrady k záverom krajského súdu, že vrátenie fakturovaného tovaru dodávateľovi znamená, že nedošlo k zdaniteľnému plneniu a sťažovateľovi nevznikla povinnosť za vrátený tovar zaplatiť. Tento záver nesúvisí s aplikáciou daňového práva ale je regulovaný právom súkromným a v konkrétnej veci zmluvou medzi účastníkmi právneho vzťahu. V tejto súvislosti však musí zdôrazniť, že na zmenu zdaniteľného plnenia je nutné využiť inštitúty daňového práva, a to najmä opravné, resp. dodatočné daňové priznanie.

39. Rovnako podľa kasačného súdu nebol dôvod na započítanie pohľadávok (na základe faktúr vystavených sťažovateľom ako dodávateľom vráteného tovaru odberateľovi BAUWERK, s.r.o.). Pokiaľ sťažovateľ vrátil tovar dodávateľovi, otázka splnenia dohodnutých platobných podmienok sa mala riešiť v zmysle príslušného súkromného práva. Vo svetle uvedeného neobstojí námietka sťažovateľa, že ak by sa neuskutočnilo dodanie tovaru sťažovateľovi, nemohol by sťažovateľ uvedený tovar neskôr vrátiť a bolo by nelogické a absurdné, aby sťažovateľ vystavil faktúru a deklaroval DPH na výstupe. Kasačný súd dodáva, že uvádzané protiplnenie uskutočnené v roku 2015 nie je z hľadiska posúdenia opodstatnenosti priznania práva na odpočítanie dane za zdaňovacie obdobie február 2014 relevantné.

40. Kasačný súd vyhodnotil ako nedôvodnú aj námietku sťažovateľa týkajúcu sa nedostatočného vysporiadania sa s argumentáciou o neprimeranom rozložení dôkazného bremena a rozsudkom Najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf 1/2011.

41. 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 či dodacie listy, 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. Aplikácia sťažovateľom citovaného rozhodnutia vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2011 sa tak 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. Nemožno preto ako opodstatnené vyhodnotiť námietky sťažovateľa týkajúce sa neúmerného prenosu dôkazného bremena a ani námietky, že sa krajský súd prenosom dôkazného bremena dostatočne nezaoberal, čo potvrdzuje odôvodnenie

napadnutého rozsudku (konkrétne body 39 až 46). Krajský súd správne a náležite vyhodnotil aj nemožnosť aplikácie citovaného rozsudku Najvyššieho súdu sp. zn. 3SŽf/1/2011 (bod 45 napadnutého rozsudku) a svoje rozhodnutie oprel o viaceré relevantné rozhodnutia Najvyššieho súdu.

42. Kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 26. februára 2019 sp. zn. 1Sžfk/17/2017, z ktorého vyplýva:

„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 (sťažovateľom), ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi (dodávatelia 1 až 4), zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.“

Podobne sa vyjadril Ústavný súd v rozhodnutí č. k. III. ÚS 401/09, v ktorom vyslovil názor, že daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti, a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Podľa kasačného súdu bolo preto na sťažovateľovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že zdaniteľné obchody s deklarovateľmi dodávateľmi boli reálne uskutočnené.

43. Kasačný súd sa s vyššie uvedenými závermi Najvyššieho súdu aj Ústavného súdu stotožňuje a má za to, že sťažovateľom predložené dôkazy ani vykonané dokazovanie nepreukazujú, že k zdaniteľným obchodom, ktoré sú predmetom faktúr za zdaňovacie obdobie február 2014 skutočne došlo tak, ako to sťažovateľ deklaroval. Kasačný súd dospel rovnako ako krajský súd k záveru, že sťažovateľ nepreukázal uskutočnenie zdaniteľných obchodov (nákup tovaru a vykonané služby) tak, ako boli fakturované deklarovateľmi spoločnosťou Leporelo s.r.o. a spoločnosťou BAUWERK, s.r.o. Kasačný súd dodáva, že tak ako správca dane a žalovaný, ani krajský súd nespochybnil reálne vykonanie prác, spochybnené bolo ich vykonanie spoločnosťou Leporelo s.r.o. Vo vzťahu k spoločnosti BAUWERK, s.r.o. bolo vzhľadom na vrátenie tovaru dodávateľovi (čo potvrdil aj sám sťažovateľ) odôvodnene spochybnené samotné uskutočnenie zdaniteľného plnenia.

44. Najvyšší súd má na základe vyššie uvedených záverov za preukázané, že krajský súd vec správne právne posúdil, keď žalobu zamietol. Preskúmané rozhodnutie ako aj prvostupňové rozhodnutie má všetky formálne i obsahové náležitosti rozhodnutia v zmysle § 63 Daňového poriadku, pričom vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktorý je logicky vyhodnotený a v súlade so zákonom riadne právne posúdený. Správca dane aj žalovaný vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popísali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný krajský súd uviedol vo svojom rozsudku, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotil a náležite sa vysporiadal aj s relevantnými námietkami sťažovateľa. Uvedené možno konštatovať aj o rozhodnutí krajského súdu, ktoré spĺňa atribúty rozhodnutia zaručujúceho právo na spravodlivý proces a v konaní sa rozhodovaní krajského súdu nebolo zistené porušenie zákona (§ 440 S.s.p.).

Kasačný súd sa stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistenými v predchádzajúcich konaniach o tom, že sťažovateľ nepreukázal splnenie zákonných podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane.

45. Pre úplnosť považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne nové skutočnosti, právne významné pre uvedené konanie, s ktorými by sa krajský súd nezaoberal. Námietky sťažovateľa uplatnené v kasačnej sťažnosti sú obsahovo totožné s tými uplatnenými v žalobe a nie sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť a zákonnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. To platí aj pre judikatúru, na ktorú sťažovateľ odkazoval a ktorá nie je schopná vyvrátiť vyššie uvedené závery

kasačného súdu. Najvyšší súd Slovenskej republiky teda dospel k záveru o nutnosti zamietnutia kasačnej sťažnosti podľa § 461 S.s.p. ako nedôvodnej.

Podľa § 461 S.s.p. kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

46. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd 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 žalovanému ich nepriznal, lebo to nemožno spravodlivo požadovať (§ 467 ods. 1 S.s.p. a analogicky podľa § 168 S.s.p.).

Podľa § 467 ods. 1 S.s.p. ustanovenia o trovách konania sa primerane použijú na kasačné konanie.

**Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).