

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 8Sžfk/35/2019  
Identifikačné číslo spisu: 7017201081  
Dátum vydania rozhodnutia: 30.04.2020  
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:7017201081.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej, právnej veci sťažovateľa ( žalobcu ) P. D., A., miesto podnikania Komárovce 101, IČO: 30 249 830, právne zastúpeného Vášiv & Partners s.r.o., so sídlom Vrátna 28, Košice, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102032505/2017 zo dňa 25.09.2017, o kasačnej sťažnosti sťažovateľa (žalobcu) proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach, č. k. 7S/125/2017-67 zo dňa 6. júna 2018 v spojení s opravným uznesením č.k. 7S/125/2017-100 zo dňa 15.2.2019, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 7S/125/2017-67 zo dňa 6. júna 2018 z a m i e t a .

Sťažovateľovi náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

### Odôvodnenie

#### O d ô v o d n e n i e

##### I. Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 190 SSP zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal žalobca zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102032505/2017 zo dňa 25.09.2017, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 101461867/2017 zo dňa 30.06.2017, ktorým rozhodnutím vo vzťahu k žalobcovi Daňový úrad vyrubil, resp. určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 41.985,54 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2013, a zároveň znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2013 zo sumy 49.439,90 Eur na sumu 7.454,36 Eur.

2. Predmetom súdneho prieskumu v prejednávanej veci bolo rozhodnutie žalovaného č. 102032505/2017 zo dňa 25.09.2017, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 101461867/2017

zo dňa 30.06.2017, ktorým bol podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu 41 985,54 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2013 žalobcovi.

3. Správny súd uviedol, že ako vyplýva z podrobného odôvodnenia rozhodnutia žalovaného, správca dane pri výkone kontroly a počas celého daňového konania vykonal dokazovanie, z ktorého vyplynulo, že dodávateľ daňového subjektu hodnoverne nepotvrdil vykonanie prác na úpravu areálu dvoch agroturistických ubytovní v Komárovcach. Žiaden z dodávateľov v reťazci hodnoverne nepotvrdil reálne dodanie tovarov a služieb, a teda daňový subjekt nemal v zmysle uvedeného právneho predpisu nárok odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň zo služieb z faktúr č. 131105 a č. 131106, pričom vykonaným dokazovaním nebolo preukázané reálne dodanie fakturovaných prác konkrétnym dodávateľom.

4. Žalobca v podanej žalobe predovšetkým namietal s poukazom na § 24 ods. 1 Daňového poriadku, že zo znenia tohto zákonného ustanovenia nemožno vyvodzovať dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa, pričom žalovaný napriek tomu požadoval od žalobcu nad rámec jeho dôkazného bremena preukázanie toho, kto bol konečným článkom v dodávateľskom reťazci a v tomto smere poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011. Žalobca bol toho názoru, že vzhľadom na skutočnosť, že stavebné práce boli urobené v súlade s existujúcou objednávkou a boli riadne odovzdané a zaprotokolované priloženým súpisom vykonaných prác, žalobca nemohol mať žiadnu pochybnosť o tom, že práce neboli vykonané dodávateľom, keď došlo k ich riadnemu a reálnemu odovzdaniu.

5. Správny súd po oboznámení sa s pripojenými administratívnymi spismi žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa, ako aj podanou všeobecnou správnu žalobou uviedol, 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. Uvedené platí v plnom rozsahu aj na uplatnenie nadmerného odpočtu DPH. 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 uplatnené vrátenie DPH. Z uvedeného dôvodu sa pri tejto činnosti správcu dane, predchádzajúcej rozhodnutiu o uplatnenom nároku na vrátenie DPH, autoritatívnym spôsobom, formou rozhodnutia uplatňuje dôsledná aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov správcou dane spolu so zásadou objektívnej pravdy vo vzťahu k potrebným zisteniam, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov, nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení.

6. Poukázal na to, že zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáza a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcou dane preverovaných skutočností, pretože daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

7. Z pripojených administratívnych spisov vyplynulo, že správca dane aplikujúci zásadu voľného

hodnotenia dôkazov podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať o čo najúplnejšie zistenie potrebných skutočností, vykonal rozsiahle dokazovanie, keď preveroval oprávnenosť odpočítania dane z pridanej hodnoty z predmetných faktúr v rámci celého reťazca obchodu s predmetom fakturácie a zistil, že ani jedna zo spoločností v celom zistenom reťazci dodávateľských spoločností nepotvrdila reálne vykonanie fakturovaných prác. Z dôvodu, že dodávateľská spoločnosť EDEMI, s.r.o. Rešica v zdaňovacom období máj 2013 priamo nevykonávala stavebné práce, správca dane za účelom preverenia uskutočnenia deklarovaných stavebných prác, preveroval vykonanie predmetných prác u ďalších spoločností v reťazci, a to ASHA, s.r.o. a RD Plus s. r. o.. V dňoch 25.10.2013 a 26.11.2013 vykonal správca dane dve ústne pojednávania s pánom F. C., konateľom spoločnosti ASHA, s.r.o., ktorý uviedol, že spoločnosť ASHA, s.r.o., zaoberajúca sa stavebnou činnosťou, vystavila pre spoločnosť EDEMI, s.r.o. Rešica faktúru č. 201306002, v zmysle ktorej sa malo jednať o zemné práce v Komárovciach - úpravu areálu dvoch agroturistických ubytovní AUZ 1 a AUZ 2 navezenie hlíny, založenie trávnik, dodávka záhradníckeho materiálu atď.. Uvedené práce boli vykonané opäť v subdodávke spoločnosťou RD plus s.r.o., pričom pán Marián Cimbala taktiež uviedol, že spoločnosť Rómsky dom, s.r.o. (od 18.05.2013 RD Plus s.r.o.) práce vykonávala tiež v subdodávke, ale napriek tomu, si nepamätal a nevedel uviesť, kto bol subdodávateľom prác, prípadne kto práce vykonal. Jednotlivé dôkazy vykonané správcou dane sú podrobne odôvodnené v napadnutom rozhodnutí žalovaného.

8. Pokiaľ žalobca v podanej žalobe namietal, že rozsah dôkazného bremena daňového subjektu je daný v ustanovení § 24 ods. 1 Daňového poriadku, pričom zo znenia tohto zákonného ustanovenia nemožno vyvodzovať dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a v tomto smere poukázal aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011, k tomu správny súd uviedol, že v zmysle nálezu Ústavného súdu SR č. III.ÚS 401/09-17 zo dňa 16.12.2009 daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti, a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie, pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov, hoci aj v rámci daňovej kontroly, preukázateľne spochybni vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť (§ 24 ods. 2 Daňového poriadku), a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcou dane. Naznačeným spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.

9. Žalobca predložil v rámci daňového konania doklady, ktorých hodnovernosť bola vzhľadom na skutočnosť, že spoločnosť EDEMI s.r.o., ani ďalšie spoločnosti v reťazi dodávok nevedeli preukázať reálne vykonanie prác správcou dane spochybnená, pričom správca dane požadoval od žalobcu preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený, a to osobou uvedenou na faktúre. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného je nesporne preukázané, aké dôkazy boli vykonané správcou dane v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov, čo preukazuje, že správca dane si splnil svoju dôkaznú povinnosť, a preto nie je možné v danej veci aplikovať rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011, z ktorého vyplýva, že ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia „faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov, znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane“.

10. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predložené daňové doklady a dôkazy nespĺňajú zákonné kritériá na uplatnenie nadmerného odpočtu DPH, a preto bolo na žalobcovi, aby preukázal svoje tvrdenia o dodaní prác konkrétnym dodávateľom, aj inými dôkaznými prostriedkami preukazujúcimi jeho tvrdenia a vierohodnosť skutočností uvedených vo faktúrach. Na základe uvedených skutočností bolo preto

dôvodné konštatovanie daňových orgánov oboch stupňov, že v predmetnej právnej veci nebolo preukázané, že skutočne došlo k zdaniteľnému plneniu, čo by odôvodňovalo uplatnenie nároku na nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty. Vo vyššie uvedenom smere správny súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/75/2014 zo dňa 29.09.2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II.ÚS 784/2015 z 02. decembra 2015.

11. Pokiaľ žalobca v podanej žalobe poukázal na rozsudky Súdneho dvora EÚ v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House) a rozsudok Nejvyššího správního soudu ČR Afs/58/2017-78, ktoré sa týkajú dôkazného bremena daňového subjektu, k tomu správny súd uviedol, že žalobca bol povinný konkrétne preukázať, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky niektorého z rozsudkov Súdneho dvora, pričom žalobca len uvádzal niektoré právne závery v týchto rozsudkoch a konkrétne nepreukázal, že skutkový stav v jeho prípade má prvky niektorého z rozsudkov. Dodal, že transakcie boli správcom dane posudzované samy o sebe a práve z dôvodu, že z predložených dokladov a vyjadrení osôb, nebolo preukázané reálne uskutočnenie čo i len jednej z transakcií, ktoré subjekty v reťazci deklarovali, preto nebol správcom dane priznaný nárok na odpočítanie dane.

## II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

12. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu v zákonom stanovenej lehote podal kasačnú sťažnosť žalobca, a to z dôvodov podľa ustanovení § 440 ods. 1 písm. g/ a h/ SSP. Krajský súd nesprávne interpretoval obsah právnych noriem upravujúcich rozsah dôkazného bremena daňového subjektu, rozdelenie a prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane ako aj zákonné ustanovenia upravujúce predpoklady uplatnenia odpočtu dane z pridanej hodnoty. Zároveň sa odklonil od rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu SR, keď bez náležitého zdôvodnenia rozhodol v rozpore s judikátmi na ktoré v správnej žalobe sťažovateľ poukazoval.

13. Sťažovateľ si v daňovom priznaní za máj 2013 uplatnil odpočítanie dane v súlade s § 49, § 51 a § 19 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty okrem iného aj na základe faktúry č. 131105 vo výške DPH 20 992,77 Eur a z faktúry č. 131106 vo výške 20 992,77 Eur za stavebné práce - zemné práce, ktoré boli vystavené spoločnosťou EDEMI, s.r.o. Rešica dňa 07.06.2013 a ktorých prílohou bol aj súpis vykonaných prác. Sťažovateľ mal uzatvorený zmluvný vzťah o dodaní týchto prác s dodávateľom EDEMI, s.r.o. Rešica. Zmluvu o dielo uzatvorenú so spoločnosťou EDEMI, s.r.o. Rešica zo dňa 21.4.2010 aj predložil správcovi dane.

14. Daňový subjekt EDEMI, s.r.o. Rešica riadne stavebné práce odovzdal a boli taktiež sťažovateľom prevzaté. Všetky práce podľa vystavených faktúr boli vykonané. Následne počas výkonu daňovej kontroly sťažovateľ zistil, že zemné práce mal dodať pre EDEMI, s.r.o. Rešica dodávateľ ASHA, s.r.o. a pre neho v subdodávke Rómsky dom, s.r.o. (teraz RD Plus, s.r.o.). Túto vedomosť sťažovateľ v čase vykonávania zemných prác nemal a taktiež sa nepodieľal ani na angažovaní uvedených spoločností do akéhosi „reťazca“ dodávateľom predmetných prác. Práce si objednal a dohodol so spoločnosťou EDEMI, s.r.o. Rešica, od tejto spoločnosti ich aj prevzal spolu s faktúrami 131105 a 131106 za ich dodávku a ďalej sa venoval svojím podnikateľským aktivitám.

15. Až počas daňovej kontroly vykonávanej Daňovým úradom Košice a následnej obnovy konania sa sťažovateľ začal zaujímať o spoločnosti ASHA, s.r.o. a Rómsky dom, s.r.o. a to v súvislosti s tým, aby aktívne pristúpil k zabezpečeniu dôkazov o vykonaní stavebných prác, ktoré od sťažovateľa požadoval Daňový úrad Košice, pobočka Michalovce. Opakovane sa pokúšal zabezpečiť svedkov na ústne pojednávanie jednak z vlastnej iniciatívy ako aj na základe výzvy správcu dane. Počas daňovej kontroly bol sťažovateľ aktívny a spoločne s jeho splnomocnenou zástupkyňou, D.. E. G. D. predkladal doklady, ktoré mal k dispozícii, vrátane dodávateľských faktúr č. 131105 a 131106 vystavených spoločnosťou EDEMI, s.r.o. Rešica, nijakým spôsobom sa nevyhýbal konaniu, uvádzal a navrhoval ďalšie návrhy na vykonanie dokazovania - výsluchu svedkov, dokonca z vlastnej iniciatívy vyhľadával jednotlivých

svedkov a snažil sa získať na nich kontakty.

16. Napriek tomu správca dane neuznal sťažovateľovi právo na odpočítanie dane z faktúr č. 131105 a č. 131106 vystavených spoločnosťou EDEMI s.r.o. Rešica, v celkovej výške 41.985,54 EUR. Dôvodom na neuznanie nároku na odpočítanie dane bolo zistenie správcu dane, že ani jedna z dodávateľských spoločností nepotvrdila reálne vykonanie fakturovaných prác, nakoľko boli vykonané subjektmi, ktoré so správcom dane nespolupracovali, príp. boli nekontaktné. Následne daňový subjekt vyzval na zabezpečenie účasti štatutára a bývalého štatutára spoločnosti RD Plus s.r.o. na ústnom pojednávaní spolu s dôkazmi o tom, že stavebné práce na objednanom diele boli skutočne vykonané spoločnosťou RD Plus s.r.o. Po tom, čo sa sťažovateľovi prítomnosť správcom dane požadovaných osôb nepodarilo zabezpečiť, správca dane dospel k záveru o nesplnení podmienok na uplatnenie odpočtu dane.

17. Krajský súd v odôvodnení rozsudku uvádza: „Sťažovateľom predložené doklady a dôkazy nespĺňajú zákonné kritéria na uplatnenie nadmerného odpočtu DPH, a preto bolo na sťažovateľovi, aby preukázal svoje tvrdenia o dodaní prác konkrétnym dodávateľom, aj inými dôkaznými prostriedkami preukazujúcimi jeho tvrdenia a vierohodnosť skutočností uvedených na faktúrach. Na základe uvedených skutočností je preto dôvodné konštatovanie daňových orgánov oboch stupňov, že v predmetnej veci nebolo preukázané, že skutočne došlo k zdaniteľnému plneniu, čo by odôvodňovalo uplatnenie nároku na nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty.” Krajský súd v tomto smere odkázal aj na rozsudok najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/75/2014 zo dňa 29.09.2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 784/2015 zo dňa 02.12.2015.

18. Tieto rozhodnutia sa týkajú diametrálne odlišných skutkových okolností a nie je možné závery z nich vyplývajúce aplikovať na tento prípad. Zo skutkového stavu zachyteného vo vyššie zmienených rozhodnutiach vyplýva, že sa jedná o prípady, keď zdaniteľné plnenie bolo len formálne deklarované, avšak jeho existencia nebola preukázaná. Zásadný rozdiel v skutkovom stave spočíva v tom, že sťažovateľ okrem predloženia faktúr preukázal reálnosť deklarovaného plnenia na miestnej ohliadke, kde sa správca dane prostredníctvom svojich pracovníkov presvedčil, že dodávateľ sťažovateľa objednaný tovar a služby reálne dodal. Vo vzťahu k preukázaniu reálnosti plnenia dávame do pozornosti súdu aj zápisnicu o miestnom zisťovaní Daňového úradu Košice zo dňa 05.11.2015, počas ktorého sa správca dane osobne presvedčil o tom, že objednané plnenie Agroturistické ubytovacie zariadenia reálne existujú. Taktiež počas miestneho zisťovania správcu dane u spoločnosti EDEMI s.r.o. jej konateľ, D. Ľ. B. potvrdil, že dielo pre sťažovateľa vykonal v subdodávke so spoločnosťou ASHA, s.r.o.. Zdôraznil, že spoločnosť EDEMI s.r.o. splnila svoj záväzok zo zmluvy o dielo voči sťažovateľovi, a to spôsobom zodpovedajúcim zmluvným podmienkam a súpisom vykonaných prác, ktorý je súčasťou faktúr č. 131105 a 131106.

19. Vo vzťahu k prenosu dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane krajský súd namiesto uvedenie vlastnej právnej argumentácie poukázal na nález Ústavného súdu SR, sp. zn. III. ÚS 401/09 - 17 zo dňa 16.12.2009, podľa ktorého, ak správca dane pri preverovaní písomných dokladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a daňový subjekt je povinný predložiť alebo navrhnúť ďalšie dôkazy, ktoré vyvrátia spochybnenie ním predložených dôkazov.

20. Uviedol, že ani závery tohto nálezu nie je možné aplikovať na stav v tomto konaní. Pochybnosti správcu dane o reálnosti zdaniteľného obchodu totiž nemajú žiaden súvis so skutočnosťami týkajúcimi sa sťažovateľa, ale až spoločnosti RD Plus s.r.o., ktorá mala práce dodať pre spoločnosť ASHA, s.r.o. Spoločnosť RD Plus s.r.o. bola nekontaktná a preto nebol správca dane schopný zistiť, či spoločnosť RD Plus s.r.o. realizovala práce na diele sama alebo v spolupráci s ďalšími subjektmi. Podotkol, že ani správca dane v postavení orgánu štátnej moci nebol schopný zabezpečiť jej súčinnosť a zistiť ním požadované skutočnosti, ktoré navyše podľa názoru sťažovateľa nemajú žiadnu relevanciu k jeho nároku na odpočítanie dane. Napriek tomu správca zaťažil týmto dôkazným bremenom sťažovateľa a to pri plnom vedomí o objektívnej nemožnosti uniesť ho.

21. Poukázal tiež na rozhodovacia činnosť najvyšších právnych autorít a to rozhodnutie NS SR pod sp. zn. 3 Sžf 1/2011, ktorý konštatoval, že: „dôkazné bremeno (daňového subjektu) nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých resp. akýchkoľvek skutočností, teda i tých ohľadne ktorých takáto povinnosť stíha úplne iný subjekt.“ V tejto súvislosti poukázal aj na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), kde Súdny dvor vyslovil, že: „...nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami.“

22. Otázkou rozloženia dôkazného bremena a jeho prenosu späť na daňový subjekt sa zaoberal aj Nejvyšší správní soud ČR v konaní vedenom pod sp. zn. Afs 58/2017-78, v ktorom v súlade s Rozsudkom Súdneho dvora Európskej únie zo dňa 22.10.2015 vo veci C-227/14, PPUH Stehcamp uviedol: „...aj v prípade, keď nie je možné určiť subjekt, ktorý daňovému subjektu zdaniteľné plnenie skutočne poskytol, nie je možné daňovému subjektu odoprieť nárok na odpočet DPH, pokiaľ nie je zároveň preukázané, že predmetné plnenie bolo súčasťou podvodu na dani, o ktorom osoba uplatňujúca nárok na odpočet dane vedela alebo musela vedieť.“ Tieto judikáty reagujú na pomerne často sa vyskytujúce súdne konania, ktorých podstatou je prenos dôkazného bremena v daňovom konaní pri reťazení subjektov podieľajúcich sa na obchodnej transakcii. Jedná sa o rozhodnutia najvyššej právnej autority, ktoré majú zásadný význam aj pre rozhodovacia činnosť iných súdov. Tieto rozhodnutia obsahujú výklad právnych noriem alebo princípov, ktoré je tunajší súd v zmysle § 5 CMP v spojení s čl. II. až XII. CSP povinný brať do úvahy pri svojom rozhodovaní.

23. Sťažovateľ v konaní pred Krajským súdom poukázal na to, že rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie, na ktoré žalobca poukazuje v tomto konaní, sa s týmto konaním skutkovo zhodujú v tom, že v dôsledku vykonávania prác subdodávateľmi vzniká reťazová transakcia, do ktorej je zapojených viacero subjektov. Predmetné rozhodnutia skúmajú práve takéto transakcie a určujú v nich mechanizmus prenosu dôkazného bremena zo správcu dane na daňový subjekt a taktiež rozsah dôkazného bremena daňového subjektu. Napriek tomu ich Krajský súd nevzal do úvahy pri svojom rozhodovaní.

24. Na základe uvedených skutočností je zrejmé, že sťažovateľ si splnil svoju dôkaznú povinnosť a uniesol svoje dôkazné bremeno. Sťažovateľ počas daňovej kontroly predložil požadované doklady a poskytol požadované informácie a vysvetlenia, ktoré preukázali vecnú stránku reálnej existencie dokladov, čím sťažovateľ splnil povinnosť úzko spolupracovať so správcou dane a preukázal skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní a na preukázanie ktorých bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania. Je nespornou skutočnosťou, že sťažovateľ preukázal vierohodnosť a správnosť povinných evidencií a záznamov ním vedených.

25. Z uvedeného vyplýva, že zákonné formálne i materiálne podmienky na odpočítanie dane boli splnené. Daňový subjekt ako platiteľ dane prijal predmetné práce na uskutočnenie svojich zdaniteľných obchodov, vlastní a predložil doklady o uskutočnení prác. Preto žiadal rozsudok správneho súdu zmeniť tak, že kasačný súd zruší rozhodnutie žalovaného ako aj správcu dane a vec vráti na ďalšie konanie.

26. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril písomne žalovaný. Uviedol, že námietky sťažovateľa, ktoré sa týkajú hodnotenia dôkazov, prenesenia dôkazného bremena na sťažovateľa, zisteného skutkového stavu, nepriznania práva na odpočet DPH a unesenia dôkazného bremena sú obsahovo zhodné s jeho žalobnými dôvodmi. Správca dane vychádzajúc zo základných zásad daňového konania vykonal dokazovanie,

získané dôkazy vyhodnotil a posúdil vo vzájomnej súvislosti a dospel k správne mu záveru, že sťažovateľ nepreukázal, že preverované faktúry od dodávateľa EDEMI s.r.o. boli vystavené na základe reálneho dodania fakturovaných stavebných prác touto spoločnosťou. Navrhol kasanú sťažnosť zamietnuť ako nedôvodnú.

### III. Konanie na kasačnom súde

27. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“ alebo „kasačný súd“) (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade z ustanovením § 449 ods. 1 SSP bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) preskúmal a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk). Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 30.04.2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

28. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Košiciach preskúmal rozsudok správneho súdu, aj konanie ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

29. Podľa § 3 ods. 1 až 6 zákona č. 563/2009 Z.z. (ďalej len daňového poriadku) pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

(2) Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietrahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne mu určení a vyrubeniu dane.

(3) 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.

(4) Správa daní je neverejná okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje. Z úkonov pri správe daní sa nesmú zverejňovať obrazové, zvukové alebo obrazovo-zvukové záznamy.

(5) Správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nespĺnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

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

30. Podľa § 24 ods. 1 až 4 daňového poriadku (1) Daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určení dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, 2)

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.

(2) 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.

(3) 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.

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

Podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH ( zákon účinný do 31.5.2013) právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

(2) 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.

31. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH 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.

32. Kasačný súd udáva, že úlohou správneho súdu bolo posúdiť či v predmetnej veci boli splnené zákonné podmienky za existencie ktorých možno určiť žalobcovi rozdiel na DPH za posudzované zdaňovacie obdobie, a to máj 2013 a znížiť nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty z došlých faktúr od špecifikovaného dodávateľa, a to konkrétne spoločnosti EDEMI, s.r.o. Rešica. Kasačný súd odkazuje na podrobne opísaný skutkový stav veci jednak na rozhodnutie žalovaného a aj napadnutý rozsudok krajského súdu. Spornou skutočnosťou vo veci zostala otázka rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správca dane, keď podľa žalobcu jednoznačne dôkazné bremeno uniesol, keďže preukázal, že stavebné práce podľa faktúry boli dodané.

33. Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správca dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 3 ods. 1 daňového poriadku). V zmysle zásady súčinnosti (§ 3 ods. 2 daňového poriadku) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 3 ods. 3 daňového poriadku), podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Ďalšou dôležitou zásadou daňového konania je zásada rovnosti (§ 3 ods. 7 daňového poriadku), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti a ktorá vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

34. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými

hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

35. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17. februára 2015 aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

36. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok NS SR vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok.

Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený“.

Najvyšší súd zároveň udáva a poukazuje na rozhodnutie 1Sžf/111/2015 a tiež 1Sžf/81/2015 v ktorom súd uviedol: „22. Najvyšší súd už v skutkovo a právne obdobnej veci v rozsudku sp. zn. 1Sžf/81/2015 uviedol: „V súvislosti s uvedeným na tomto mieste Najvyšší súd poukazuje na charakter tvrdenej činnosti dodávateľa, o uskutočnení ktorej sa mala v zmysle zákona č. 50/1976 Zb. o územnom plánovaní a stavebnom poriadku (stavebný zákon) viesť dotknutými osobami povinná dokumentácia, ako aj zápisy v stavebnom denníku (§ 46a, § 46d).

Pokiaľ žalobca pri uplatnení práva na odpočet dane, ktorej základom sú poskytnuté služby pri výkone činností spojených s realizáciou stavieb, nepredkladá pri svojich tvrdeniach svedectvá, resp. zákonom uvedenú dokumentáciu o stavebných činnostiach údajne vykonaných žalobcom alebo jeho dodávateľmi, potom neuniesol dôkazné bremeno.

Podľa § 46a ods. 1 Stavebného zákona v citovanom znení stavbyvedúci organizuje, riadi a koordinuje stavebné práce a iné činnosti na stavenisku a na stavbe a vedie o nich evidenciu v stavebnom denníku.

Podľa § 46d ods. 1 Stavebného zákona v citovanom znení stavebný denník je dokument, ktorý je súčasťou dokumentácie uloženej na stavenisku; zaznamenávajú sa v ňom všetky podstatné udalosti, ktoré sa stali na stavenisku. Do stavebného denníka sa zapisujú všetky dôležité údaje o stavebných prácach, o vykonávaní štátneho stavebného dohľadu, štátneho dozoru, dozoru projektanta nad

vykonávaním stavby a autorského dozoru a o iných činnostiach ovplyvňujúcich stavebné práce a priebeh výstavby.“

37. Najvyšší súd konštatuje, že správca dane mal právo preveriť realnosť uskutočnenia stavebných prác konkrétnym dodávateľom, ktoré ako také spochybnené neboli, bolo na žalobcovi aby predložil dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného kontraktu a spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s dodávateľom sa neodlišuje od ním vykonávaných obchodov. Kasačný súd na tomto mieste poukazuje na základnú zásadu obchodného práva a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činnosti, ktorými podnikateľ naplnia jednotlivé definičné znaky podnikania (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 263 Obchodného zákonníka právnu ochranu a pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú opodstatnené. Skutočnosť, že žalobca predložil pred správcou dane faktúry od spoločnosti EDEMI s.r.o., ktoré mali zákonom požadované náležitosti ešte neznamená, že údaje v nich odrážajú aj reálne naplnenie údajov v nich uvedených. Vzhľadom na vykonané dokazovanie bola teda spochybnená pravdivosť predmetných predložených dokladov, faktúr.

38. Kasačný súd poukazuje na § 24 ods. 1 Daňového poriadku a opätovne pripomína, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pritom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, GMNT Leusden a Holín groep, C 487/01 a C-7/02, Zb. s-I-5337 bod 76 ako aj 21. februára 2006 Halifax a iné, C-255/02, Zb. s-I.1609, bod 71). V tomto smere dôkazná povinnosť v daňovom konaní spočívala jednoznačne na daňovom subjekte žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH dostatočným a vierohodným spôsobom preukázal.

39. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Žalobca nepreukázal splnenie podmienok pre odpočítanie dane, svojim konaním porušil ust. § 49 ods. 1 a ods. 2 pís. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 pís. a) zákona o DPH. V konaní pred správnymi orgánmi nebolo preukázané, že služby (stavebné práce) boli žalobcovi dodané deklarovateľom, tak ako to žalobca tvrdil podľa predložených faktúr práve s poukazom na vykonané dokazovanie zo strany správcu dane a žalovaného.

40. Vo vzťahu k poukazu sťažovateľa na rozsudok Najvyššieho súdu SR 3Sžf/1/2010 a rozsudku Najvyššieho správneho súdu ČR Afs 58/2017 kasačný súd konštatuje, že s týmito sa jednoznačne vysporiadal v odôvodnení svojho rozsudku krajský súd a to v bode 54 a 57 odôvodnenia rozsudku, ktorého závery si osvojuje aj kasačný súd.

41. K jednotlivým kasačným námietkam sťažovateľa ktoré sú totožné so žalobnými námietkami kasačný súd udáva nasledovné:

42. Právna otázka rozloženia dôkazného bremena, resp. nutnosti jeho unesenia zo strany daňového subjektu bola obdobne vyriešená i v predchádzajúcich rozhodnutiach ako napr. Najvyššieho súdu SR 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.“ Čo sa týka námietky žalobcu, že krajský súd v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie nesprávne interpretoval otázku rozloženia dôkazného bremena medzi žalobcu a správcu dane, najvyšší súd poukazuje na rozhodnutie C-80/11 Mahageben, resp. C-142/11 Dávid, ktoré obidve vychádzajú z

podmienky, že musia byť splnené tak všetky vecné ako aj formálne podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane.,,

43. Kasačný súd zdôrazňuje, že predmetom sporu nebola skutočnosť, že realizované služby, resp. stavebné práce boli dodané ale bola spochybnená skutočnosť zo strany správcu dane, resp. aj žalovaného kto konkrétne tieto služby reálne dodal. Nebolo sporné, že v predmetnom prípade malo ísť o dodanie služieb ako aj tovaru v značných objemoch (napr. dodanie cca 250t piesku, 888 m<sup>2</sup> založenia trávnik, 180 m<sup>2</sup> zámkovej dlažby) na základe ktorého bolo možné usudzovať, že k vykonaniu predmetných prác bolo potrebné adekvátne materiálne a personálne zabezpečenie, ktoré nebolo deklarované ani jednou zo spoločností v predmetnom reťazci ( ASHA, s.r.o. RD Plus s.r.o. ). Je potrebné poukázať na vyjadrenie žalobcu v zápisnici zo dňa 12.05.2014 v ktorej je uvedené, že na realizácii stavebných prác na agroturistických zariadeniach AUZ1 a AUZ2 za zdaňovacie obdobie máj 2013 sa podieľala spoločnosť EDEMI, s.r.o. Rešica, ďalej p. Cimbala názov spoločnosti nevedel uviesť. EDEMI, s.r.o. bola hlavným dodávateľom stavby, p. Cimbala zabezpečoval teréne úpravy, práce vykonávali pracovníci, nevedel uviesť ktorej spoločnosti. V zápisnici zo dňa 25.02.2015 bolo uvedené vyjadrenie svedka Mariána Cimbalu (konateľ spoločnosti Rómsky dom s.r.o., konateľ spoločnosti ASHA, s.r.o.) k spôsobu a priebehu dodávok stavebných prác v znení: „ že prišli dodávatelia, čo vlastne robili pre RD Plus s.r.o., dali im objednávku na práce, vykonali čo vykonali, resp. čo bolo dohodnuté, dali im faktúru a oni ju zaplatili. Niektorým dodávateľom vyplatili zálohu v hotovosti. V priebehu celej stavby sa práce odovzdávali pred každou fakturáciou a pri jednom odovzdávaní pre spoločnosť EDEMI, s.r.o. bol prítomný aj pán žalobca a on za spoločnosť ASHA, s.r.o. Z uvedeného bolo zrejmé, že pán Marián Cimbala bol v období od 25.2.2013 do 11.4.2013 konateľom oboch dodávateľských spoločností ( Rómsky dom s.r.o. a ASHA, s.r.o. ), uvedené spoločnosti boli teda personálne prepojené. Z obsahu vyjadrení žalobcu a Mariana Cimbalu je tiež možné konštatovať, že uvedené osoby sa poznali a tiež, že žalobca mohol vedieť o účasti Rómsky dom s.r.o ( neskôr RD Plus s.r.o ) a spoločnosti ASHA s.r.o. na prácach na agroturistických zariadeniach už v období do konca júna 2013, kedy bolo deklarované odovzдание prác.

44. Pre úplnosť kasačný súd upozorňuje na judikatúru Najvyššieho súdu SR v obdobných veciach napr. sp. zn. 1Sžf/81/2015 zo dňa 01.12.2016, 2Sžf/40/2011, 3Sžf/63/2015, 8Sžf/51/2013, a preto je dôvodné a žiaduce vzhľadom na skutkové a právne okolnosti danej veci dôsledne aplikovať i precedenčnú zásadu, ktorá veľmi úzko súvisí so zásadou legitímneho očakávania, ako i so zásadou právnej istoty. Precedenčná zásada má v súčasnosti veľký význam v aplikačnej praxi správneho súdnictva v SR o to viac, že je nevyhnutné nielen zo strany kasačného súdu, ale i krajských súdov dbať na zásadu jednotnosti rozhodovania. Inými slovami povedané i rozhodovacia činnosť vo veľkom senáte správneho kolégia NS SR z hľadiska jednotnosti rozhodovania veľmi úzko súvisí (či už si to uvedomujeme, ale bo nie) s precedenčnou zásadou.

45. Po vyhodnotení závažnosti kasačných dôvodov žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu, najvyšší súd v zmysle § 461 SSP konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby vyhovel kasačnej sťažnosti sťažovateľa, pretože konanie pred finančnými orgánmi bolo v súlade so zákonom a krajský súd postupoval vecne správne, keď žalobu zamietol s poukazom na § 190 SSP. Kasačný súd sa stotožnil s právnou argumentáciou krajského súdu a kasačnú sťažnosť žalobcu zamietol.

46. O trovách kasačného konania Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol podľa § 167 ods. 1 v spojení s § 467 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov kasačného konania, pretože vo veci úspech nemal.

47. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0.

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.