

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 2Sfk/11/2021  
Identifikačné číslo spisu: 7016200569  
Dátum vydania rozhodnutia: 26. mája 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan  
Funkcia: predseda senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:7016200569.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ): CREO ART s.r.o., so sídlom Werferova 1, Košice, IČO: 44 471 165, zastúpeného: B&B, advokátska kancelária s.r.o., so sídlom Rázusova 1, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná č. 63, Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 102485883/2016 z 3. februára 2016, v konaní o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach z 1. júna 2017, sp. zn. 6S/56/2016, ECLI:SK:KSKE:2017:7016200569.2, takto

### rozhodol:

I. Kasačná sťažnosť sa zamietá.

II. Účastníkom sa nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

### O d ô v o d n e n i e

#### I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Košice, pobočka Spišská Nová Ves (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím č. 21210922/2015 z 10.11.2015 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 5 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“) vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobie jún 2014, keď mu neuznal právo na odpočítanie dane na základe faktúr vystavených spoločnosťou Amato Company s. r. o. (ďalej len „dodávateľ“; spoločnosť zanikla zlúčením s Royal Gold, s.r.o., ktorá zanikla zlúčením s MHM - SERVIS s.r.o., ktorá napokon zanikla zrušením bez likvidácie) za dodanie služieb (vyhodnotenie reklamných kampaní na LED obrazovkách; grafické služby; čistiace práce na LED obrazovkách; počítačové služby; reklamné služby).

2. Rozhodnutím č. 102485883/2016 z 03.02.2016 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“) žalovaný podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku ako odvolací orgán prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

3. Žalovaný v odôvodnení rozhodnutia po sumarizácii zistení správcu dane uviedol, že splnenie podmienok pre uplatnenie nároku na odpočítanie DPH preukazuje platiteľ dane, pričom toto právo možno uplatniť len vo vzťahu k daniam zodpovedajúcim plneniu podliehajúcemu dani, a nevzťahuje sa na daň splatnú len z dôvodu uvedenia na faktúre. Zdôraznil existenciu dôkazného bremena platiteľa s tým, že pri neuskutočnení zdaniteľného obchodu podľa faktúry len formálna existencia faktúry nie je predpokladom pre odpočítanie dane. Uviedol, že správca dane skúmal uskutočnenie zdaniteľných obchodov nielen z formálnej stránky, ale preveroval aj súlad skutočného stavu s formálnym stavom, pričom použil protokoly o daňových kontrolách, svedecké výpovede, zápisnice o miestnom zisťovaní a ich vyhodnotením dospel k záveru, že k dodaniu fakturovaných služieb nedošlo tak, ako je to deklarované na faktúrach od dodávateľa, a následne nevzniklo ani právo na odpočítanie dane z týchto faktúr.

4. Podľa žalovaného sťažovateľ predložil ako dôkaz prijatia služieb iba faktúry vykonaných prác a služieb, ale žiadne iné dôkazy preukazujúce materiálnu podstatu veci, okrem faktúr a správcom dane spochybnených dokladov o úhrade faktúr. Vyjadrenie konateľov sťažovateľa a dodávateľa boli podľa žalovaného nejasné, vágne, zahmlievajúce a neboli podložené žiadnymi výstupnými dokladmi o spôsobe a čase realizácie; sťažovateľ nevedel určiť, kto konkrétne deklarované služby realizoval, keď zo strany dodávateľa nemohlo vzhľadom na jeho materiálne a personálne predpoklady dôjsť k dodaniu služieb; nevedel určiť subdodávateľov, hoci išlo o špecifickú činnosť vyžadujúcu vzájomnú komunikáciu, pričom konateľ dodávateľa prehlásil, že nie je technický typ a tieto činnosti neovláda. Žalovaný poprel tvrdenie sťažovateľa z odvolania, že by k faktúram bol priložený súpis vykonaných prác, pričom popis vo faktúrach je všeobecný, bez bližšieho určenia rozsahu, druhu, množstva, času a miesta vykonávania a dodania služieb. Nedostatok preukázateľnosti dodania služieb podľa žalovaného nemôže byť odstránený tvrdením sťažovateľa, že služby boli skutočne vykonané.

5. Podľa žalovaného je z vykonaného dokazovania zrejmé, že predloženým faktúram absentuje reálny základ, keďže sa nepreukázalo, že osoba uvedená na faktúre uskutočnila dodanie služieb.

6. Žalovaný uviedol, že podmienky podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) sú hmotnoprávne a ich nesplnenie nie je možné odpustiť ani pri dobromyseľnosti platiteľa. Uviedol, že dodávateľ nevedel identifikovať subdodávateľov, nemal zamestnancov a jeho účtovníctvo nie je k dispozícii a preto je dodanie služieb opodstatnene spochybnené, pričom dôkazné bremeno zaťažuje sťažovateľa. Tieto transakcie sa žalovanému javili ako umelé, bez ekonomického obsahu. Sťažovateľ podľa neho nepreukázal, ako preveroval samotnú realizáciu dodania služieb a aké opatrenia prijal na zabezpečenie preukázania podmienok pre odpočítanie dane.

7. Na námietku sťažovateľa, že predložil faktúru s náležitosťami aj ďalšie doklady, ako sú kontrolný výkaz, účtovný denník, kniha záväzkov a pohľadávok, evidencia DPH, pokladničná kniha, zmluvy a pod., žalovaný uviedol, že pochybnosti správcu dane boli dôvodné aj preto, že v kontrolnom výkaze za zdaňovacie obdobie 2. štvrťrok 2014 podanom dodávateľom nie sú uvádzané dodania pre sťažovateľa.

8. Vo vzťahu k judikatúre Súdneho dvora EÚ, na ktorú sa odvolával sťažovateľ, žalovaný uviedol, že táto vychádzala zo situácií, kde sa dodania tovaru alebo služby naozaj uskutočnili. Žalovaný uzavrel, že nebolo preukázané, že k dodaniu dodávateľom reálne došlo.

9. Žalovaný tiež poukázal na to, že sťažovateľ nevedel k jednej z dodávateľských faktúr od dodávateľa priradiť prislúchajúcu odberateľskú faktúru, a nepreukázal ani to, že by tieto služby tvorili súčasť celkových nákladov sťažovateľa.

## II. Konanie pred správnym súdom

10. Krajský súd v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom z 01.06.2017, sp. zn. 6S/56/2016, ECLI:SK:KSKE:2017:7016200569.2 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol správnu žalobu sťažovateľa.

11. Správny súd uviedol, že žalobné body sú v podstate totožné s námietkami uvedenými v odvolaní, s ktorými sa žalovaný aj vysporiadal. Podľa súdu správca dane vykonal dôkladné šetrenie a rozsiahle dokazovanie, z ktorého vyplynulo, že dodávateľ nedodal fakturované služby, a sťažovateľ nepreukázal opak. Nedostatok preukázateľnosti dodania prác a služieb nemôže byť podľa správneho súdu odstránený tvrdením samotného žalobcu a jeho dodávateľa, že fakturované práce a služby boli skutočne vykonané a boli prevzaté, najmä ak výpovede sú všeobecné, nekonkrétne, rozporuplné a nie

sú podložené žiadnymi dôkazmi, okrem predložených listinných dokladov. Listinné dôkazy predložené sťažovateľom nemohli spochybniť skutkové zistenia správcu dane týkajúce sa ekonomickej činnosti dodávateľa, pretože technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad. Pokračoval, že samotná existencia faktúry vyhotovenej platiteľom dane, na ktorej je uvedená DPH ešte sama o sebe nezakladá právo na odpočítanie dane, a z dokazovania vykonaného správcom dane je zrejmé, že predloženým dokladom absenteje reálny základ a pochybnosti správcu dane o skutočnosti deklarovaných zdaniteľných obchodov, neboli sťažovateľom v priebehu daňovej kontroly ani vyrubovacieho konania odstránené.

12. Ďalej krajský súd sumarizoval, že z administratívneho spisu vyplýva, že sa správca dane zaoberal predloženými listinnými dôkazmi a posudzoval ich v kontexte so zisteniami zo svedeckých výpovedí, ústnych pojednávanií, informáciami získanými z informačných systémov finančnej správy, ktoré spochybňujú sťažovateľom uplatnený nárok. K faktúram nebol predložený žiadny súpis vykonaných prác, popis fakturácie uvedený na faktúrach je všeobecný bez bližšieho určenia, rozsahu, druhu, množstva, času a miesta vykonávania a dodania služieb. Teda správca dane spochybnil aj doklady o úhrade týchto faktúr. Podľa zistení správcu dane dodávateľ v období od roku 2012 až roku 2014 podával buď negatívne daňové priznania alebo daňové priznania, v ktorých vykázal daňovú povinnosť v rozpätí od 10,00 do 45,00 Eur s výnimkou zdaňovacieho obdobia 2. štvrtrok 2014, kedy v podanom daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty deklaroval dodanie tovaru a služby vo výške 8.328.113,23 Eur. Za nasledujúce zdaňovacie obdobie ale už nepodal žiadne daňové priznanie a dňa 23.08.2014 došlo k jeho dobrovoľnému výmazu. Výmazom dodávateľa (Amato company, s.r.o.) a nekontaktnosťou jej právneho nástupcu bolo znemožnené preverenie vzniku daňovej povinnosti v účtovníctve dodávateľa. Konateľ uvedenej spoločnosti C. N. vo výpovedi síce potvrdil, že práce boli vykonané v subdodávke, ale nevedel si spomenúť na meno žiadneho subdodávateľa, ani ho bližšie označiť. Uviedol, že spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov, nevlastnila žiadne výrobné ani skladové priestory a nemala ani majetok. Na každú otázku, ktorú mu položil správca dane smerujúcu k objasneniu deklarovaných obchodných aktivít konateľ odpovedal, že sa už nepamätá, kontrolný výkaz nevidel, nevie či v ňom bola uvedená spoločnosť CREO ART s.r.o. (sťažovateľ) a k ústnemu pojednávaniu nepredložil žiadne doklady. Tvrdil, že k odovzdaniu dokladov spoločnosti Amato company, s.r.o. došlo pred jej zlúčením dňa 08.08.2014, čo je v rozpore s tvrdením účtovníčky K. C., ktorá uviedla, že doklady odovzdala C. N. niekedy na jeseň, keď sa dozvedela, že spoločnosť Amato company, s.r.o. zanikla. Taktiež tvrdenia konateľa spoločnosti C. N., že neuhradil všetky faktúry, niečo uhradil, ale nepamätá si čo presne, ani kedy; že úhrady boli zaslané na účet, sú v rozpore s tvrdením žalobcu, ktorý tvrdí, že faktúry boli uhradené formou zmeniek, ktoré vystavil C. N.. Z predložených kópií zmeniek vyplýva, že žalobca deklaruje úhradu niektorých predložených zmeniek potvrdením na zmenke „prijal v hotovosti“ veriteľa Amato company, s.r.o. s podpisom C. N., s dátumom po 23.08.2014, teda potom ako spoločnosť zanikla v dôsledku zlúčenia a právnym nástupcom sa stal Royal Gold, s.r.o.

13. Správny súd poukázal na zásadu poctivého obchodného styku a z toho plynúce očakávanie, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti má presnú vedomosť o obsahu a rozsahu činnosti, ktorými spoločnosť napĺňa definíciu pojmu podnikania; a ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu chýbajú, pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú opodstatnené v zmysle zásady, že do úvahy sa berie vždy skutočný obsah právneho úkonu.

14. Podľa správneho súdu vzhľadom na rozpory vo výpovedi konateľa spoločnosti Amato company, s.r.o. C. N., účtovníčky K. C., sťažovateľa a predložených listinných dokladov, správca dane objektívne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť dôkazov predložených sťažovateľom, ako aj jeho postup pri uplatňovaní zákona o DPH.

15. Správny súd uviedol, že sťažovateľ síce nebol povinný skúmať, kým boli konkrétne služby dodané, ale takýmto postojom v rámci svojho podnikania a zabezpečovania konkrétnych služieb sa vystavuje riziku, že potom nie je schopný preukázať splnenie zákonom stanovených podmienok pre odpočítanie dane podľa § 49 zákona o DPH. Dôvodil, že podmienky odpočítania dane podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávne a ich nesplnenie nemožno odpustiť.

16. Ďalej súd zdôrazňoval dôkazné bremeno daňového subjektu a poukazoval na jeho neunesenie, keď aj konateľ dodávateľa uviedol, že služby mali byť vykonané subdodávateľom, nevedel však uviesť, kto ním bol. Úlohou správcu dane však nebolo zisťovať, od koho a ako ich získal, keď skutkové

zistenia spochybňujú dodanie spoločnosťou uvedenou na faktúre. Podľa súdu nešlo o prenos zodpovednosti za dôkazy od dodávateľa na sťažovateľa.

17. Krajský súd sa nestotožnil s tvrdením sťažovateľa, že celá argumentácia žalovaného je založená len na poukázaní nedostatkov zistených práve u jeho dodávateľa, keďže žalovaný aj správca dane v odôvodnení svojich rozhodnutí poukázali aj na skutočnosti týkajúce sa vykonávania ekonomickej činnosti odberateľa sťažovateľa Build & Media, spol. s r.o. a jeho ďalších dodávateľov a ich personálneho prepojenia. Uvedená spoločnosť deklaruje ako najväčších odberateľov CREO ART s.r.o. (sťažovateľa), SALVADOR s.r.o., 21. Century Group, s.r.o. a Amato company, s.r.o.. Všetky uvedené spoločnosti teda vrátane aj žalobcu sú personálne prepojené buď cez spoločníkov spoločnosti alebo konateľov spoločnosti alebo cez ich účtovníčky, ako aj ich právni nástupcovia.

18. Krajský súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že v reťazci obchodných spoločností sa nachádzajú rizikové subjekty, zaniknuté subjekty, ktoré so správcom dane nekomunikujú, resp. nepredložili požadované doklady a nepodali daňové priznania. Ich podania vo vzťahu k správcovi dane nekorešpondujú navzájom s údajmi uvádzanými v týchto evidenciách ďalšími zúčastnenými stranami. Správca dane tieto skutočnosti preveroval zisteniami z informačných systémov finančnej správy a zo spisov vykonaných daňových kontrol za účelom zistenia objektívnych dôkazov a ich celkovému posúdeniu a vyhodnoteniu. Všetky uvedené spoločnosti vrátane sťažovateľa deklarovali dodanie služieb len na základe listinných dokladov. Na materiálnej úrovni nebolo dostatočne preukázané ani prijatie, ani dodanie fakturovaných služieb. Pri deklarovaných obchodných vzťahoch sa jednalo o obchodné transakcie s rôznym tovarom a rôznymi službami, pričom tieto spoločnosti nemali vytvorené ani personálne ani materiálne predpoklady na vykonávanie týchto činností. Všetky zistené uvedené skutočnosti svedčia o tom, že obchod nebol uskutočnený tak, ako to sťažovateľ deklaroval predloženými faktúrami a účtovnými dokladmi.

19. Krajský súd sa vo vzťahu k rozsudkom Súdneho dvora stotožňuje s názorom žalovaného, že v týchto rozsudkoch Súdny dvor konštatuje, že zamietnuť právo na odpočítanie dane nie je možné, ak z celkového posúdenia vyplýva, že sa predmetné tovary alebo služby skutočne uskutočnili a že spoločnosť tieto služby využila pre potreby svojich zdaniteľných plnení. V tomto konkrétnom prípade zo strany žalobcu nebolo dostatočne preukázané prijatie a ani dodanie fakturovaných služieb dodávateľom tam uvedeným.

### III. Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného

#### A)

20. Sťažovateľ podal kasačnú sťažnosť, v ktorej žiadal zrušenie napadnutého rozsudku, preskúmaného rozhodnutia i prvostupňového rozhodnutia a vrátenie veci na ďalšie konanie. Tvrdil, že ustanovenie § 24 ods. 2 Daňového poriadku koriguje dôkaznú povinnosť platiteľa dane, a správca dane nemôže celé dokazovanie nechať na pleciah platiteľa dane.

21. Sťažovateľ nesúhlasil s právnym posúdením správneho súdu, a mal za to, že svoje dôkazné bremeno uniesol. Tvrdil, že bremeno tvrdenia a dôkazné bremeno vystihuje aktuálnu situáciu v konaní a v priebehu sporu dochádza k jeho prerozdeleniu. V prejednávanej veci to potom znamená, že sťažovateľ nemá povinnosť preukázať skutočnosti, na základe ktorých žalovaný spochybňuje právo sťažovateľa na odpočítanie dane, ale naopak ich preukázanie je povinnosťou žalovaného.

22. Podľa sťažovateľa dôkazné bremeno ho ako platiteľa dane nezaťažuje bezhranične, pretože po adekvátnom splnení dôkaznej povinnosti platiteľom dane prechádza dôkazné bremeno na správcu dane. Prax správcu dane je totiž v niektorých prípadoch taká, že aj keď platiteľ dane produkuje rôzne relevantné dôkazy o uskutočnení zdaniteľného plnenia, správca dane sa však len opakovane odvoláva na neunesenie dôkazného bremena o zdaniteľnom plnení platiteľom dane, a teda platiteľ dane nemôže objektívne splniť neprimerané požiadavky správcu dane na splnenie svojej dôkaznej povinnosti. Je preto potrebné, aby súdna prax, stanovila určité limity v dôkaznej povinnosti platiteľa dane.

23. S poukazom na ustanovenia § 151 ods. 1, ods. 2 Civilného sporového poriadku a § 25 SSP tvrdil, že nestačí len vznášanie pochybností zo strany správcu dane. Za nesprávny považoval názor krajského súdu o dôkaznom bremene daňového subjektu, pričom žalovaný tvrdenia predložené sťažovateľom nijako nepoprel, preto sa skutkové tvrdenia sťažovateľa považujú za nesporné a sťažovateľ uniesol dôkazné bremeno. Práve na žalovaného podľa neho treba hľadieť ako na stranu, ktorá neunesla dôkazné bremeno.

24. Poukázal aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 15.03.2011 sp. zn. 3Sžf/1/2011 s tým, že žalovaný pričítal sťažovateľovi existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno. Napadnutý rozsudok sa podľa sťažovateľa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

B)

25. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti s poukazom na svoje skoršie stanovisko a vykonané dokazovanie navrhol zamietnutie kasačnej sťažnosti.

#### IV. Výber z relevantnej právnej úpravy

Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 25 SSP ak tento zákon neustanovuje inak, použijú sa na konanie pred správnym súdom primerane ustanovenia prvej a druhej časti Civilného sporového poriadku okrem ustanovení o intervencii. Ak niektorá otázka nie je riešená ani v Civilnom sporovom poriadku, správny súd postupuje primerane podľa základných princípov konania tak, aby sa naplnil účel správneho súdnictva.

Podľa § 151 ods. 1 Civilného sporového poriadku skutkové tvrdenia strany, ktoré protistrana výslovne nepoprela, sa považujú za nesporné.

#### V. Závery kasačného súdu

26. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“) preskúmal napadnuté uznesenie v medziach sťažnostných bodov, ktorými bol viazaný (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2, § 453 ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/ SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto dňa 26.05.2022 (po predchádzajúcom oznámení termínu) verejne vyhlásil tento rozsudok, ktorým ju podľa § 461 SSP zamietol.

27. Kasačná sťažnosť smerovala proti právnomu posúdeniu veci krajským súdom, pričom sťažovateľove námietky sa v podstate týkali troch okruhov - tvrdil, že ho nezaťažuje dôkazné bremeno bezhranične a že si svoju dôkaznú povinnosť splnil; ďalej že sa majú na daňové konanie a správne súdne konanie aplikovať pravidlá Civilného sporového poriadku o nepopretých skutkových tvrdeniach protistrany; napokon tvrdil rozpor s judikatúrou kasačného súdu.

28. Vo vzťahu k aplikácii zákonnej domnienky o nespornosti nepopretých skutkových tvrdení (§ 151 Civilného sporového poriadku) kasačný súd upozorňuje, že ide o pravidlo uplatňované v civilnom procese, ktoré nemožno prenášať do daňového konania a bez prihliadnutia na osobitosti správneho súdnictva ani do takýchto súdnych konaní (§ 25 SSP určuje, že sa ustanovenia Civilného sporového poriadku používajú „primerane“).

29. Správne súdne konanie je založené na čiastočne odlišných princípoch oproti civilnému sporovému konaniu. Predovšetkým nie je obyčajne potrebné celkom nanovo zisťovať skutkový stav veci, a správny súd až na výnimky vychádza zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy. Pri správnej žalobe proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy môže žalobca namietat' vady pri hodnotení dôkazov, nedostatočnosť skutkových zistení a dokonca aj nedostatok podkladov v administratívnom spise. Taktiež orgán verejnej správy spravidla musí skutkové zistenia aj právne posúdiť a rozhodnutie odôvodniť, čo ho v podstate núti zaujať určitú záväznú pozíciu pred samotnou správnu žalobou. Pritom neskoršie opravy rozhodnutia počas súdneho sporu sú v podstate vylúčené a nevedú k jeho konvalidácii.

30. Zároveň platí, že žalobca je pri správnej žalobe aktívnou stranou, ktorá sa snaží zmeniť právoplatný stav, preto ho v správnom súdnom konaní ťaží bremeno tvrdenia i bremeno dôkazu vo vzťahu k jeho námietkam, že je žalobou napadnuté rozhodnutie nezákonné. Správny súd posudzuje samostatne argumentáciu žalobcu a dáva na ňu kvalifikovanú odpoveď. Spravidla v daňových veciach nie je potrebné, aby správny súd dopĺňal dokazovanie uzavreté orgánmi verejnej moci a spornými bývajú najmä právne otázky týkajúce sa hmotnoprávnych i procesných noriem.

31. Z kasačnej sťažnosti nevyplývalo, ktoré konkrétne skutkové tvrdenia sťažovateľa mali byť ako nepopreté považované za preukázané (nesporné). Pokiaľ tým chcel sťažovateľ naznačiť, že nebolo dôvodu, aby žalovaný či správca dane nevychádzali výlučne z ním predložených dokladov, ktoré nepopreli, kasačný súd konštatuje, že ide o prístup, ktorý nemá v daňovom konaní miesto. V danej veci boli pochybnosti formulované a podložené konkrétnymi zisteniami správcu dane (uvedenými v tomto rozsudku vyššie, v prvostupňovom rozhodnutí sumárne na s. 24-29), ktorý na základe vykonaného dokazovania skonštatoval, že žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok na odpočítanie dane.

32. K postaveniu správcu dane a jeho úlohe v daňovom konaní sa vyjadril Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd napríklad v rozhodnutí z 09.10.2018, sp. zn. 1Sžfk/74/2017, ECLI:SK:NSSR:2018:7016201204.1: „<18.> Kasačný súd ďalej poukazuje na osobitné postavenie správcu dane, ktorý nie je v daňovom konaní protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalaťuje zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového (správneho) konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. V zmysle § 19 ods. 2 a § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z. z. je takou skutočnosťou aj dodanie tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Aj v predloženej veci je sporné práve to, či skutočným dodávateľom stavebných prác (služieb) bol deklarovaný dodávateľ [...]. Pokiaľ žalobca tvrdí, že vykonávateľom prác bol tento subjekt, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

33. K otázke rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní (osobitne k DPH) sa kasačný súd vyjadril už mnohokrát, okrem iného v obdobnej veci sťažovateľa (DPH za máj 2014, rovnaký dodávateľ, obdobná argumentácia) v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 30.04.2019, sp. zn. 5Sžfk/48/2017, ECLI:SK:NSSR:2019:7016200365.1, z ktorého ďalej kasačný súd v zmysle § 464 ods. 1 SSP cituje state, dávajúce odpoveď na sťažnostné body aj v súdnej veci:

34. „<43.> Pokiaľ sa týka sťažnostného bodu, v ktorom sťažovateľ uviedol, že považuje nad rámec potrebného a právnu normou požadovaného, aby predkladal ďalšie písomnosti uvádzané správnym súdom, kasačný súd uvádza nasledovné. Z administratívneho spisu kasačný súd zistil, že v priebehu výkonu daňovej kontroly správca dane vykonal dokazovanie, a to v súčinnosti so sťažovateľom a

rovnako vykonal vlastné dokazovanie tak, aby boli skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní zistené čo najúplnejšie, do úvahy vzal všetky doklady predložené daňovým subjektom a zároveň konal podľa ust. § 24 ods. 2 Daňového poriadku a pri výkone dokazovania sa neviazal iba na názory a návrhy daňových subjektov, teda aj sťažovateľa. Správca dane rozsiahlym šetrením zistil skutočnosti svedčiace o tom, že v reťazci obchodujúcich spoločností sa nachádzajú rizikové subjekty, zaniknuté subjekty, ktoré so správcom dane nekomunikovali. Ďalej správca dane preveroval okrem personálneho vybavenia spoločností aj reálnu existenciu sídiel preverovaných spoločností, ich výrobných a skladových priestorov, ako aj ich materiálne a organizačné zabezpečenie.

35. <44.> Sťažovateľ argumentoval, že žalovaný sa iba odvoláva na existenciu pochybností, avšak s týmto tvrdením sťažovateľa nemôže kasačný súd súhlasiť, podobne za pravdu nemožno dať ani argumentácii sťažovateľa týkajúcej sa spochybňovania názoru správneho súdu ohľadne rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt, teda sťažovateľa a správcu dane. Kasačný súd má za to, že sťažovateľovi bol daný v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania dostatočný procesnoprávny priestor pre dokazovanie a tým pre preukázanie dôvodnosti uplatnenia nároku na odpočítanie DPH.

36. <45.> Z ústneho pojednávania s p. Y., konateľom sťažovateľa vyplynulo, že sťažovateľ jednoznačne nepreukázal uskutočnenie zdaniteľných obchodov dodávateľom Amato company s.r.o., ani jeho subdodávateľmi. Konateľ sťažovateľa nevedel určiť kto reálne tieto deklarované práce a služby realizoval, keďže zo strany priameho dodávateľa nemohlo vzhľadom na jeho materiálne a personálne predpoklady dôjsť k dodaniu týchto služieb, nevedel určiť žiadnych subdodávateľov. Sťažovateľ vierohodne nepreukázal, že došlo k úhrade záväzkov zo sporných faktúr, rovnako nepreukázal, na uskutočnenie akých zdaniteľných obchodov boli použité niektoré zdaniteľné služby prijaté od spoločnosti Amato company s.r.o.. Taktiež dodanie služieb na faktúrach je uvádzané všeobecne, nejednoznačne, nekonkrétne bez bližšej identifikácie druhu a miesta vykonávaných služieb.

37. <46.> Kasačný súd upriamuje pozornosť na to, že názor sťažovateľa, že nemá povinnosť preukázať skutočnosti, na základe ktorých žalovaný spochybňuje právo žalobcu na odpočítanie dane, ale naopak ich preukázanie je povinnosťou žalovaného je nesprávny, rovnako ako aj názor sťažovateľa, že správny súd uvedenými tvrdeniami iba dáva odporúčania sťažovateľovi, akými ďalšími spôsobmi môže sťažovateľ preukázať niektoré skutočnosti. Sťažovateľ neuviedol počas daňovej kontroly a ani v odvolacom konaní žiadne skutočnosti ani ďalšie dôkazy, ktorými by preukázal, že k dodaniu služieb deklarovaných dodávateľskou spoločnosťou Amato company s.r.o. reálne došlo, pritom na to priestor mal. Ako bolo vyššie uvedené, sťažovateľ nevedel určiť, kto reálne deklarované práce realizoval, ako žalovaný uvádza k dodaniu zo strany dodávateľa k dodaniu služieb vzhľadom na personálne a materiálne predpoklady nemohlo dôjsť. Sťažovateľ počas celého konania ničím relevantným nespochybnil závery správcu dane, žalovaného a ani správneho súdu.

38. <47.> K sťažovateľom uvedenému rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011 z 15. marca 2011, uvádza kasačný súd markantný rozdiel medzi posudzovanou vecou a predmetom posudzovaným v uvedenom rozsudku najvyššieho súdu a to, že cit. „Najvyšší súd preto dospel k záveru, ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpал vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane.“, avšak v posudzovanej veci je kasačný súd toho názoru, že správca dane správne vyhodnotil, že dodanie služieb na faktúrach je uvádzané všeobecne, nekonkrétne, bez bližšej identifikácie druhu a miesta vykonávaných služieb a v konečnom dôsledku nejednoznačne. Vzhľadom na uvedené rozdiely, preto závery, ku ktorým dospel najvyšší súd v sťažovateľom citovanom rozsudku nemožno uplatniť v posudzovanej veci.“

39. K všeobecnej otázke rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní (tak ju v podstate načrtol v kasačnej sťažnosti sťažovateľ) sa vyjadroval Najvyšší správny súd napríklad v rozsudku z 29.09.2021, sp. zn. 5Sžfk/3/2019, ECLI:SK:NSSSR:2021:2016200694.1, z ktorého kasačný súd taktiež považuje za vhodné citovať:

40. „<30.> Z konštantnej judikatúry kasačného súdu (napríklad sp. zn. 1Sžfk/50/2019 z 25.08.2020, ECLI:SK:NSSR:2020:5018200209.1; sp. zn. 1Sžfk/79/2017 z 30.05.2019, ECLI:SK:NSSR:2019:5016200954.1) k problematike daní vyplýva, 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.

41. <31.> Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnych, ako aj formálnych podmienok, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia.

42. <32.> Faktúra, doklad o jej zaplatení a iné doklady vystavené deklarovateľmi, sú nepochybne dôkaznými prostriedkami, ktoré podporujú tvrdenie daňového subjektu obsiahnuté v daňovom priznaní, že práve tento dodávateľ mu naozaj tovar alebo službu dodal. Obvykle ide o písomnosti, ktoré je možné pomerne ľahko vyhotoviť na počítači s tlačiarňou. Ich vierohodnosť je potom podporená osobou ich vystaviteľa, ktorý ich spravidla podpisuje, ale aj podnikateľským zázemím a minulosťou dodávateľa, okrem iného aj jeho daňovou disciplínou. V prípade, že zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že takéto písomnosti naozaj odrážajú uskutočnené zdaniteľné plnenie, je možné v nich obsiahnuté informácie považovať za relevantný či rozhodujúci dôkaz. Ak však správca dane pri preverovaní týchto tvrdení narazí na skutočnosti a dôkazy spochybňujúce či priamo popierajúce tvrdenia z predložených dokladov, je namieste a v súlade so zákonom, keď považuje tieto tvrdenia za nepreukázané a vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Takým dôkazom môže byť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 24 ods. 4 prvá veta Daňového poriadku). Nie je presne predpísané, aké dôkazy je potrebné predložiť, vždy to závisí od konkrétnej dôkaznej situácie a charakteru dokazovaných skutočností.

43. <33.> Pokiaľ si daňový subjekt mieni uplatniť právo na odpočítanie dane, musí si zabezpečiť dostatok dôkazných prostriedkov preukazujúcich uskutočnenie plnenia deklarovateľom 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.“

44. Ďalej je vhodné poznamenať, že z dokazovania a záverov finančných orgánov nevyplývalo nielen dodanie služieb dodávateľom (Amato company, s. r. o.), ale ani dodanie takýchto služieb iným platiteľom dane, ktorý by si túto daň voči sťažovateľovi uplatnil, čo je v zmysle § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH základnou hmotnoprávnou hypotézou pre vznik práva na odpočítanie dane.

45. Kasačný súd na základe tohto právneho posúdenia považoval všetky sťažnostné body za nedôvodné a preto musel kasačnú sťažnosť zamietnuť.

46. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP a contrario k § 167 ods. 1 a § 168 SSP tak, že žiaden z účastníkov nemá právo na náhradu trov kasačného konania, pretože sťažovateľ nebol v kasačnom konaní úspešný a vo vzťahu k žalovanému nedošlo k naplneniu predpokladu obsiahnutého v § 168 SSP.

## **Poučenie :**

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.



