

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 3Sžfk/4/2020  
Identifikačné číslo spisu: 2018200223  
Dátum vydania rozhodnutia: 16. februára 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:2018200223.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Zuzany Mališovej a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa):  
ALPHA-SERVIS, s.r.o., so sídlom Ružová 177/6, 932 01 Veľký Meder, IČO: 36 253 847, právne zastúpený: Mgr. Roman Kerak, advokát so sídlom Seberíniho 6/C, 821 03 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101156026/2018 zo dňa 13. júna 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/91/2018-97 zo dňa 24. júla 2019, takto

### **r o z h o d o l :**

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

Účastníkom konania sa náhrada trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

### **O d ô v o d n e n i e**

#### **I.**

Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Trnave (ďalej aj ako „správny súd“ alebo „krajský súd“) rozsudkom č. k. 20S/91/2018-97 zo dňa 24. júla 2019 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101156026/2018 zo dňa 13. júna 2018 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“). O trovách konania rozhodol s poukazom na § 168 SSP tak, že žalovanému náhradu trov konania nepriznal. Napadnutým rozhodnutím žalovaný postupom 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 Trnava (ďalej aj ako „správca dane“) č. 100469641/2018 zo dňa 1. marca 2018, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určený rozdiel dane v sume 33 899,60 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2013. Správca dane nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet na dani z

pridanej hodnoty v sume 12 797,82 eur a vyrubil mu daň v sume 21 101,78 eur (rozdiel dane v sume: 33 899,60 eur).

2. Krajský súd v odôvodnení rozsudku č. k. 20S/91/2018-97 zo dňa 24. júla 2019 uviedol, že krajský súd už prejednával vec totožných účastníkov konania v inom konaní - pod sp. zn. 20S/87/2018- v ktorom boli preverované totožné dodávateľsko-odberateľské vzťahy medzi žalobcom a spoločnosťami FACIES, s.r.o. a S.E.A. - MBM, spol. s r.o. Krajský súd preto vychádzal z dôvodov uvedených v rozhodnutí krajského súdu č. k. 20S/87/2018-98 zo dňa 24. júla 2019, pričom v zmysle § 140 SSP sa s ním v plnej miere stotožnil a naň odkázal. Podotkol, že tieto vzťahy boli posudzované v rámci jedného protokolu z daňovej kontroly č. 9212401/5/260072/2015/Kud zo dňa 03. februára 2015, v ktorom boli zachytené výsledky daňovej kontroly DPH u žalobcu za zdaňovacie obdobie január až december 2013. Konštatoval, že v danom prípade rozdiel v jednotlivých veciach spočíval len v tom, že vo veci 20S/87/2018 bolo posudzované iné zdaňovacie obdobie (október 2013) a zo strany správcu dane bola určená iná suma rozdielu dane z pridanej hodnoty. V danom prípade je posudzované zdaňovacie obdobie november 2013, pričom skutkové okolnosti dodávateľsko-odberateľských vzťahov sú rovnaké za obidve zdaňovacie obdobia, preto aj dôvody, na základe ktorých súd vo veci rozhodol, sú rovnaké.

3. Z odôvodnenia odkazovaného rozsudku č. k. 20S/87/2018-98 zo dňa 24. júla 2019 vyplýva, že správca dane výzvou č. 103632485/2016 zo dňa 01.08.2016 požiadal Ministerstvo vnútra SR, Prezídium Policajného zboru, Národná kriminálna agentúra o zaslanie uznesenia o vznesení obvinenia týkajúce sa spoločnosti ALPHA-SERVIS, s.r.o. resp. jej konateľa Emila Cigáneka. Dňa 15. augusta 2016 bolo doručené správcovi dane uznesenie o vznesení obvinenia ČVS:PPZ-973/NKA-FP-BA-2013 zo dňa 20. apríla 2015, z obsahu ktorého vyplýva, že P. X., Emilovi Cigánekovi, G. M., P. M. a iným bolo podľa § 206 ods. 1 Trestného poriadku vznesené obvinenie za zločin založenia, zosnovania a podporovania zločineckej skupiny podľa § 296 Trestného zákona a za ďalšie iné súvisiace daňové trestné činy. Trestná činnosť sa mala týkať aj spoločnosti ALPHA-SERVIS, s.r.o., pričom konkrétne v rokoch 2010-2013 sa dodania týkali aj spoločnosti FACIES, s.r.o. a tiež spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r.o. vo výške 506 870,31 eur teda spoločností, ktoré mali v zdaňovacom období október 2013 (v zmysle odkázania podľa § 140 SSP aj v mesiaci november 2013 - pozn. kasačný súd) žalobcovi, na základe predložených faktúr, ktorými si uplatnil právo na odpočítanie dane, dodať tovar, resp. poskytnúť služby.

4. Krajský súd poukázal na zistenia správcu dane, ktorý dňa 18.08.2017 nahliadol do spisu Ministerstva vnútra Slovenskej republiky, Prezídium Policajného zboru, Národná kriminálna agentúra, Národná jednotka finančnej polície, expozitúra Bratislava, ČVS: PPZ-973/NKA-FP-BA-2013, pričom si vyhotovil fotokópie listín spisu. Zistil, že konateľ daňového subjektu, p. Emil Cigánek do Zápisnice o výsluchu obvinených sp. zn. 2 Tp 9/15 zo dňa 22.04.2015 konanom na Špecializovanom trestnom súde, pracovisko Banská Bystrica uviedol, že „...sa pridrižiava svojho vyjadrenia pred vyšetrovateľom, priznáva sa k tomu, čo mu je kladené za vinu, i keď niektoré veci nie sú pravdivé. Je pravdou, že pre podnikateľské subjekty, ktoré sú uvedené v návrhu prokurátora na vzatie do väzby v uznesení o vznesení obvinenia vyrábal faktúry a tieto firmám predával tak, ako je uvedené, avšak niektoré firmy spomenuté v uznesení nepozná. Bolo to tak, že niekto chcel niečo na faktúru a on mu tu faktúru urobil, pričom si urobil nákladovú faktúru. Išlo o ten istý tovar, čiže akože predával a akože nakupoval od niektorých z tých firiem, ktoré sú tam uvedené.“

5. V zmysle odôvodnenia odkazovaného rozsudku č. k. 20S/87/2018-98 zo dňa 24. júla 2019, mal krajský súd z obsahu administratívneho spisu, ako aj z odôvodnení rozhodnutí daňových orgánov za preukázané, že listinné dôkazy (§ 24 ods. 4 Daňového poriadku), ktoré správca dane získal z trestného spisu, nie sú jedinými dôkazmi, na ktorých je napadnuté rozhodnutie spolu s prvostupňovým rozhodnutím založené. V priebehu daňovej kontroly, ani v rámci vyrubovacieho konania žalobca nepreukázal, že deklarované obchody majú reálny základ, pričom listinné dôkazy získané z trestného spisu túto skutočnosť len dokresľujú. Správny súd prostredníctvom rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/66/2016 z 31. mája 2018 upriamil pozornosť žalobcu, že zákonné podmienky, po splnení ktorých vzniká platiteľovi právo na odpočítanie dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto

musia mať povahu faktu, t.j. musia nesporne preukazovať skutočnosť vo všetkých jej znakoch - v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte, čo v danom prípade splnené nebolo.

## II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

6. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd zmenil napadnutý rozsudok krajského súdu tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie.

7. V súvislosti s dôvodom kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP sťažovateľ namietal, že krajský súd v odkazovanom rozsudku č. k. 20S/87/2018-98 zo dňa 24. júla 2019 v odseku 77 uviedol: „Správca dane a následne žalovaný neporušili ani zásadu prezumpcie neviny, nakoľko, ako správne uviedol vo svojom rozhodnutí žalovaný, prvostupňovým rozhodnutím ani rozhodnutím žalovaného nebolo rozhodnuté o vine konateľa žalobcu. Správny súd súčasne dodáva, že napadnuté rozhodnutie žalovaného znamená, že žalobca nespĺnil zákonné podmienky na to, aby mu bolo priznané právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, pričom otázku viny, resp. neviny je príslušný posúdiť výlučne „trestný“ súd.“ Sťažovateľ je presvedčený, že krajský súd formalistický uviedol, že odôvodnenie napadnutého rozhodnutia spĺňa všetky atribúty zákonnosti a žalovaný sa vysporiadal s podstatnými odvolacími námietkami. Sťažovateľ zotrval na názore o porušení prezumpcie neviny, keďže žalovaný v podstate prestal s relevantnými úkonmi smerujúcimi k náležitému zisteniu skutkového stavu a „uspokojil sa“ s odôvodnením odkazujúcim na obsah uznesenia o vznesení obvinenia. V tomto smere si žalobca ani nezabezpečil a nepripojil celý trestný spis. Sťažovateľ má za to, že týmito skutočnosťami sa krajský súd dostatočne nezaoberal a napadnutý rozsudok je preto nedostatočne odôvodnený, v dôsledku čoho malo dôjsť k porušeniu práva na spravodlivý proces. V tejto súvislosti dal do pozornosti aj nález Ústavného súdu Slovenskej republiky I. ÚS 265/05. Poukázal aj na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (rozhodnutie Ruiz Torija c/a Španielsko zo dňa 09.12.1994, séria A č. 303 - A), keď konštatuje, že porušením práva na spravodlivé súdne konanie je aj nedostatok riadneho a vyčerpávajúceho odôvodnenia súdneho rozhodnutia.

8. K dôvodu kasačnej sťažnosti podľa ust. § 440 ods. 1 písm. g) SSP sťažovateľ uviedol, že nesúhlasí so závermi krajského súdu týkajúcimi sa dôkazného bremena. Argumentoval tým, že dôkazné bremeno nie je absolútne a na preukázanie opaku v dôsledku skutočnosti, ktoré nastali u dodávateľa alebo jeho subdodávateľov, znáša dôkazné bremeno i prípadnú dôkaznú núdzu správca dane (R 1/2011). Žalovaný v napadnutom rozhodnutí uvádzal, že dôkazné bremeno v daňovom konaní leží na daňovom subjekte, avšak to sa podľa ustálenej judikatúry vzťahuje iba na preukázanie skutočností tvrdených v daňovom priznaní, teda skutočností týkajúcich sa výlučne daňovej povinnosti subjektu, nie preukázovania negatívnych skutočností. Na tomto mieste dal do pozornosti rozhodnutie Ústavného súdu Českej republiky sp. zn. IV. ÚS 29/05 zo dňa 1. júna 2005 a Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 2Afs/198/2004. Rovnako poukázal na to, že krajský súd v odkazovanom rozsudku č. k. 20S/87/2018-98 zo dňa 24. júla 2019 v odseku 73 uviedol: „Vo vzťahu k dôkazom, ktoré žalobca navrhoval vykonať, je dôvodné vytknúť správcovi dane, že opätovne nepredvolal na výsluch svedka G. M., ktorý si zásielku neprevzal v odbernej lehote, avšak vzhľadom na jeho výpovede v rámci trestného konania, ako aj výpoveď napríklad U. U., by jeho opätovný výsluch nebol spôsobilý zvrátiť závery správcu dane, potvrdené žalovaným.“ Z uvedeného je podľa sťažovateľa zrejmé, že správca dane porušil procesný postup pri vykonaní dokazovania.

9. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 25.11.2019 uviedol, že sa s námietkami sťažovateľa vysporiadal už vo vyjadrení k žalobe, resp. v žalobou napadnutom rozhodnutí - a na ne odkazuje. K námietke o porušení prezumpcie neviny uviedol, že rozhodnutím žalovaného aj správcu dane bolo konštatované len porušenie hmotnoprávných predpisov - zákona o DPH z dôvodu neoprávneného uplatnenia odpočítania dane zo sporných faktúr. Podľa žalovaného je z vyjadrenia p. Cigánika jednoznačné, že spoločnosti, ktorých bol konateľom, vrátane sťažovateľa, boli

súčasťou umelo vytvoreného reťazca spoločností zriadených za účelom podvodného konania na DPH, pričom dodávateľské a odberateľské faktúry nezodpovedajú reálnym ekonomickým plneniam. Vzhľadom na uvedené navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietnuť.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

10. Prejednávaná vec bola dňa 16.01.2020 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky - ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie - podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 3S - sp. zn. 3Sžfk/4/2020. S účinnosťou od 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

11. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), 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 a ods. 2 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

12. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane začal dňa 11.03.2014 u sťažovateľa daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2013 na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 9212401/5/909624/2014/Kud zo dňa 10.03.2014. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil dňa 03.02.2015 Protokol č. 9212401/5/260072/5/260399/2015/Kud, ktorý bol sťažovateľovi doručený dňa 11.02.2015. Dňa 20.02.2015 sa so splnomocneným zástupcom sťažovateľa uskutočnilo ústne pojednávanie, na ktorom bol oboznámený so zisteniami vykonanými vo vyrubovacom konaní.

13. Správca dane opakovane výzvami zo dňa 08.01.2015 a 20.01.2015 žiadal, aby sťažovateľ predložil ďalšie dôkazy za zdaňovacie obdobia január 2013 - december 2013, ktorými disponuje, resp. sa vie k nim relevantne vyjadriť, napríklad žiadal o riadne preukázanie, na čo bol použitý nakúpený tovar uvedený v dodávateľských faktúrach, kto konkrétne vykonával všetky deklarované stavebné práce, žiadal predložiť pracovné zmluvy, objednávky, súpis použitého materiálu, stavebný denník, ďalej uviesť akými vozidlami sa odvážal stavebný odpad, tiež žiadal predložiť zmluvy spísané s dodávateľmi a odberateľmi a to za zdaňovacie obdobia január 2013 - december 2013 atď. Na základe výzvy sťažovateľ správcovi dane navrhol, aby sám požiadal NAKA o zapožičanie týchto dokumentov a dokladov, na základe ktorých vykoná daňovú kontrolu dodajúc, že tieto doklady sú v režime „utajenia“.

14. Správca dane dňa 1. marca 2018 vydal rozhodnutie č. 100469641/2018, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku určený rozdiel dane v sume 33 899,60 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2013. Súčasne správca dane nepriznal žalobcovi odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2013 v sume 12 797,82 eur a vyrubil mu daň v sume 21 101,78 eur. Napadnutým rozhodnutím č. 101156026/2018 zo dňa 13. júna 2018 žalovaný potvrdil uvedené prvostupňové rozhodnutie správcu dane za zdaňovacie obdobie november 2013.

#### IV.

##### Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

15. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

16. Podľa § 6 ods. 1 SSP, správne súdy v správnom súdnictve preskúmavajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

17. Podľa § 464 ods. 1 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

18. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) a b) zákona o DPH v účinnom znení, predmetom dane je dodanie tovaru, poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

19. Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej vety a ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

20. Podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. 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.

21. 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.

22. Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

23. Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

24. Kasačný súd v nadväznosti na vyššie uvedené zistil, že v kasačnom konaní boli rovnaké sťažovateľom namietané právne otázky v obdobných veciach už právoplatne posúdené Najvyšším súdom Slovenskej republiky v konaniach vedených pod sp.zn. 8Sžfk/68/2019, 6Sžfk/68/2019, 1Sžfk/72/2019, 3Sžfk/93/2019 a 5Sžfk/66/2019 a Najvyšším správnym súdom Slovenskej republiky v konaniach vedených pod sp. zn. 2Sžfk/68/2019, 10Sžfk/78/2019 a 2Sžfk/63/2019. Kasačný súd v týchto veciach kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú zamietol.

25. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku krajského súdu, po preskúmaní napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného administratívneho spisu, nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov, na ktoré odkázal v odôvodnení napadnutého rozsudku.

26. Kasačný súd konštatuje, že predmetom kasačného konania je skutkový a právny stav týkajúci sa daňovej kontroly sa daňovej kontroly u sťažovateľa na DPH za rok 2013. Kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/93/2019 zo dňa 30. júna 2021 týkajúci sa zdaňovacieho obdobia DPH za október 2013, ktorým bola zamietnutá kasačná sťažnosť sťažovateľa voči rozsudku krajského súdu č. k. 20S/87/2018-98 zo dňa 24. júla 2019, s ktorým sa krajský súd v napadnutom rozsudku v plnej miere stotožnil a naň odkázal podľa § 140 SSP.

27. Kasačný súd dáva do pozornosti aj rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/72/2019 zo dňa 26. januára 2021 týkajúci sa zdaňovacieho obdobia DPH za mesiac júl 2013. Obe uvedené rozhodnutia v zmysle § 464 ods. 1 SSP odkazujú na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/68/2019 zo dňa 25. novembra 2020, ktorý sa zakladal na obdobných skutočnostiach a právnych záveroch vyslovených správnym súdom v zdaňovacom období na DPH za december 2013 s tým, že relevantná časť rozsudku bola citovaná kasačným súdom v zmysle § 464 ods. 1 SSP, s ktorými sa kasačný súd stotožňuje a ktorého relevantnú časť odôvodnenia v doslovnom znení preberá:

28. „64. Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (uznesenie Ústavného súdu SR z 14. novembra 2018 č. k. I. ÚS 377/2018-53).

29. 65. Podľa názoru kasačného súdu je nutné uviesť si 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 je 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 správcom 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, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

30. 66. Kasačný súd uvádza, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj

formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8SŽf/26/2014).

31. 67. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybné dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar, resp. službu, dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť.

32. 68. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t.j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

33. 69. Kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I.ÚS 241/07-44, podľa ktorého zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t.j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

34. 70. Správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predložených faktúrach. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na sťažovateľovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávacom prípade nestalo.

35. 71. 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 predkladanej faktúre, pokiaľ si uplatňuje právo na odpočítanie DPH z predkladanej dodávateľskej faktúry. Ak žalobca v tomto smere neunesie dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení práva na odpočítanie.

36. 72. K námietke nerešpektovania zásady prezumpcie nevinu kasačný súd uvádza, že táto sa uplatňuje v trestnom konaní, pričom správca dane v prejednávacom prípade konštatoval porušenie daňových predpisov - zákona o DPH, a to z dôvodu neoprávneného uplatnenia odpočítania dane zo sporných faktúr daňovým subjektom v kontrolovanom zdaňovacom období.“

37. V tejto súvislosti kasačný súd poznamenáva, že správca dane má zákonom zverenú právomoc rozhodovať o správnom určení dane a za týmto účelom autonómne vykonávať dokazovanie, pričom za dôkaz môže v zmysle daňového poriadku slúžiť 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. Správcovi dane preto nič nebráni v tom, aby použil aj dôkazy zadované zákonným spôsobom iným orgánom verejnej moci (napr. vyšetrovateľom v trestnom konaní), aby na skutkový stav zistený aj na podklade takýchto dôkazov aplikoval hmotnoprávne a procesné normy daňového práva a napokon, aby dospel k záverom vedúcim k prijatiu konečného rozhodnutia o určení dane.

38. Vo vzťahu k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci pri konštatovaní o opätovnom nepredvolaní svedka G., ktorý si zásielku neprevzal v odbernej lehote kasačný súd uvádza, že krajský súd správne vyhodnotil, že táto námietka nie je spôsobilá s poukazom na výsledky dokazovania zvrátiť záver daňových orgánov. Sťažovateľ navyše v kasačnej sťažnosti dostatočne nezdôvodnil, v čom a vo vzťahu ku ktorým právnym normám krajský súd vec nesprávne právne posúdil. Kasačný súd tiež poukazuje na to, že správca dane vykonáva dokazovanie v rozsahu potrebnom na správne určenie dane.

39. Ohľadom namietaného porušenia § 440 ods. 1 písm. f) SSP, rozsudok správneho súdu netrpí podľa názoru kasačného súdu ani nepreskúmateľnosťou, resp. nedostatkom dôvodov. V tejto súvislosti poukazuje na to že správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania alebo odpovedať na každú jeho námietku či argument, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia správneho súdu a na to nadväzujúce kasačného súdu (ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia), by malo postačovať na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (obdobne aj rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II.ÚS 78/05 alebo sp. zn. II.ÚS 76/07).

40. Kasačný súd uzatvára, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popísali zistený skutkový stav, na ktorý aj samotný krajský súd odkázal podľa § 140 SSP vo svojom rozhodnutí. Dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľa. Okolnosti zistené v trestnom konaní nasvedčujú existencii daňového podvodu na DPH v roku 2013 a sťažovateľ neuniesol dôkazné bremeno, že deklarované obchody majú reálny základ.

41. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu, pričom nezistil žiaden dôvod na jeho zmenu alebo zrušenie, a preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

42. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že sťažovateľovi, ktorý nemal v konaní o kasačnej sťažnosti úspech, nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a contrario SSP). Žalovanému orgánu verejnej správy kasačný súd nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal, keďže to nemožno spravodlivo požadovať a v súvislosti s kasačným konaním žalovanému orgánu verejnej správy ani trovy nevznikli (§ 467 ods. 1 v spojení s § 168 SSP).

43. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).



**Poučenie :**

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný opravný prostriedok.