

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 1Sfk/20/2022  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6020200442  
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 10. 2023  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Hatalová  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:6020200442.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky PSG PLUS s.r.o., so sídlom Strážska cesta 3872, 960 01 Zvolen, IČO: 46 377 751, právne zastúpená OKTAVCOVÁ & partners s. r. o., so sídlom Nám. SNP 2202/19, Zvolen, IČO: 54 618 487, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 101414626/2020 zo dňa 9. septembra 2020, č. 101414495/2020 zo dňa 9. septembra 2020, č. 101414741/2020 zo dňa 9. septembra 2020, č. 101414016/2020 zo dňa 9. septembra 2020 a č. 101414900/2020 zo dňa 9. septembra 2020, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 71S/23/2020-125 zo dňa 9. septembra 2021, takto

### rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .
- II. Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

### odôvodnenie:

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Banská Bystrica, ako prvostupňový správny orgán, rozhodnutím č. 100935959/2020 zo dňa 25.05.2020 vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 12.200,00 € na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2017. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 101414016/2020 zo dňa 09.09.2020 prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu potvrdil.

2. Daňový úrad Banská Bystrica, ako prvostupňový správny orgán, rozhodnutím č. 100936092/2020 zo dňa 25.05.2020 vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 28.756,00 € na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2017. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 101414495/2020 zo dňa 09.09.2020 prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu potvrdil.

3. Daňový úrad Banská Bystrica, ako prvostupňový správny orgán, rozhodnutím č. 100936225/2020 zo dňa 25.05.2020 vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 53.267,20 € na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2017. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 101414626/2020 zo dňa 09.09.2020 prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu potvrdil.

4. Daňový úrad Banská Bystrica, ako prvostupňový správny orgán, rozhodnutím č. 100936349/2020 zo dňa 25.05.2020 vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 46.740,00 € na DPH za zdaňovacie obdobie

november 2017. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 101414741/2020 zo dňa 09.09.2020 prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu potvrdil.

5. Daňový úrad Banská Bystrica, ako prvostupňový správny orgán, rozhodnutím č. 100936463/2020 zo dňa 25.05.2020 vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 30.560,00 € na DPH za zdaňovacie obdobie december 2017. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 101414900/2020 zo dňa 09.09.2020 prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu potvrdil.

II.

Konanie na krajskom súde

6. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 190 Správny súdny poriadok (ďalej len S.s.p.) žaloby ako nedôvodné zamietol.

7. V odôvodnení uviedol, že žalobkyňa predovšetkým namietala, že napadnuté rozhodnutia vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci, zistenie skutkového stavu žalovaným bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci a skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutých rozhodnutí je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu. Žalobkyňa mala za to, že splnila všetky podmienky na odpočítanie dane ako to vyžaduje zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) a hodnovernými tvrdeniami podloženými listinnými dôkazmi riadne preukázala vznik daňovej povinnosti, ktorý tvorí základný predpoklad pre uplatnenie práva na odpočítanie DPH. Namietala, že žalovaný ako ani správca dane nepreukázali opak a svoje závery opierali výlučne na skutočnosti na strane dodávateľa žalobkyne, spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o., pričom z ustanovení § 49 ods. 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH nemožno vyvodiť dôkazné bremeno žalobkyne preukazovať právne vzťahy týkajúce sa jej dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Skutkové závery žalovaného o tom, že žalobkyňa nepredložila správcovi dane dôkazy, ktoré by potvrdili nárok na odpočítanie DPH, alebo že dôkazy predložené žalobkyňou nepreukazujú, že tovar bol žalobkyni skutočne dodaný práve dodávateľom uvedeným na faktúre, sú potom podľa žalobkyne nesprávne, pretože správca dane aj žalovaný v danom prípade nesprávne posúdili rozloženie dôkazného bremena, keď ho v celom rozsahu určili žalobkyni ako daňovému subjektu. Žalovaný teda podľa žalobkyne pochybil pri zisťovaní skutkového stavu, nakoľko svoje rozhodnutia opiera takmer výlučne o skutočnosti zistené v rámci daňovej kontroly dodávateľa žalobkyne a subdodávateľa a zo strany žalovaného sa jedná aj o nesprávne právne posúdenie veci, keďže prijal záver o nesplnení podmienok na odpočet dane zo strany žalobkyne a potvrdil rozhodnutia správcu dane, ktorými žalobkyni vyrubil rozdiel dane na DPH za príslušné zdaňovacie obdobia roku 2017.

8. K tvrdeniu žalobkyne, že ňou správcovi dane predložené doklady vyčerpávajúco a dostatočne zachytávajú realitu obchodného styku so spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. a podloženými listinnými dôkazmi riadne preukázala vznik daňovej povinnosti, pričom žalovaný ako ani správca dane nepreukázali opak, správny súd uviedol, že podľa § 24 ods. 1 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“) dôkazné bremeno pri uplatnení práva na odpočítanie dane nesie žalobkyňa. Správca dane nemusí preukazovať, že nedošlo k plneniu tak, ako ho deklaruje žalobkyňa predloženými dôkazmi, keďže takáto povinnosť správcovi dane z Daňového poriadku nevyplýva. Naopak, je to práve žalobkyňa (ako platiteľ dane, ktorý si uplatnil nárok na odpočet DPH), ktorá je v zmysle § 24 Daňového poriadku povinná preukázať, že došlo k prijatiu zdaniteľného plnenia a k splneniu podmienok na uplatnenie odpočtu DPH v zmysle zákona o DPH. Dôkazné bremeno je teda na žalobkyni a správca dane je oprávnený (a súčasne aj povinný) verifikovať žalobkyňou predložené dôkazy a tvrdenia a v prípade, ak ich relevantne spochybnil, dôkazné bremeno na preukázanie skutočností rozhodných pre správne určenie dane (a teda aj preukázanie splnenia podmienok na odpočet dane) zostáva na žalobkyni. Zákonné podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet dane. Základným predpokladom vzniku nároku na odpočet dane je skutočnosť, že vznikla daňová povinnosť dodávateľovi tovaru alebo služby v zmysle § 19 zákona o DPH. Ak nedôjde k vzniku daňovej povinnosti, nemôže vzniknúť ani nárok na odpočet dane. Právo na odpočítanie dane vzniká v ten istý deň, ako vznikla daňová povinnosť. Ak je preukázaný vznik práva na odpočítanie dane, nasleduje preukázanie dodržania zákonných, vecných a časových podmienok na odpočítanie dane stanovených v § 51 zákona o DPH. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovaru a

služieb, ktoré sú, alebo majú byť platiteľovi dodané. Podmienky, za ktorých platiteľovi dane vzniká nárok na odpočítanie dane, sú hmotnoprávnej povahy, ich splnenie musí byť bez akýchkoľvek pochybností preukázané. Vznik nároku na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH je viazaný na kumulatívne splnenie všetkých stanovených podmienok, už nesplnenie jednej z nich vylučuje priznanie nároku. Povinnosť preukázať, že uvedené prijaté zdaniteľné plnenia boli uskutočnené dodávateľmi, že tieto boli uskutočnené v takom rozsahu, ako sa deklaruje na vystavených faktúrach, a že tovary alebo služby boli týmito dodávateľmi uvedenými na faktúrach aj dodané, je na platiteľovi. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na právny názor vyslovený v Rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2 Sžf 52/2010 zo dňa 21.09.2011. Pokiaľ si teda žalobkyňa uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa Wecreate mediateam SK s.r.o., musí byť schopná preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené v deklarovanom rozsahu a to práve osobou uvedenou na faktúrach. Pokiaľ správca dane svojou činnosťou počas daňovej kontroly žalobkyňou predložené doklady spochybnil, na žalobkyňu zostalo dôkazné bremeno, aby preukázala ňou tvrdené skutočnosti potrebné na preukázanie splnenia podmienok pre uplatnené odpočítanie dane.

9. Nárok na odpočítanie dane nemá základ vo formálnom doklade, ale v existencii konkrétnej dodávky tovaru alebo služby, nakoľko zákon o DPH nie je založený iba na formálnom, ale aj na reálnom preukázaní dodania tovaru/služby, a preto dôkaz predložením daňových dokladov je iba formálnym dôkazom dovŕšujúcim hmotnoprávne aspekty v prípade skutočného vykonania dodávky tovaru alebo služby. Listinné doklady predložené žalobkyňou (faktúry, zmluvy, objednávky, dodacie listy, a pod.) ešte samé o sebe nepreukazujú, že medzi žalobkyňou a deklarovaným dodávateľom skutočne došlo k reálnemu zdaniteľnému plneniu, že sú splnené hmotnoprávne podmienky na odpočet dane stanovené v ustanoveniach § 49 a nasl. zákona o DPH, a že žalobkyňa ako platiteľ DPH má nárok na jej odpočet. Predloženie týchto dokladov je len jednou z hmotnoprávných podmienok na uznanie odpočítania dane a i keď majú doklady všetky náležitosti daňového dokladu a sú riadne zaúčtované, neznamená to, že DPH bola odpočítaná oprávnené a v súlade so zákonom. Nevyhnutným pre nárok na odpočet DPH je teda preukázanie, že formálna deklarácia predložených dokladov má aj povahu faktu, teda že tovary, resp. služby, ktoré sú deklarované na faktúrach, boli skutočne dodané platiteľom uvedeným na faktúrach. Predloženie listinných dokladov žalobkyňou možno považovať len za splnenie formálnej stránky na uplatnenie odpočítania dane, ak však vzniknú pochybnosti o pravdivosti dokladov predložených platiteľom dane, je na platiteľovi, aby tieto pochybnosti odstránil. Na vznik nároku na odpočítanie DPH nie je postačujúce predložiť iba formálne správne daňové doklady, ale je nevyhnutné preukázať skutočnú realizáciu obchodných transakcií, čo zahŕňa aj preverenie dodávateľov, odberateľov a dopravcov. Žalobkyňa je povinná preukázať a správca dane je oprávnený preveriť, kým a ako sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo, pretože nárok na odpočet DPH nevzniká len jeho uplatnením, ale až splnením zákonom stanovených podmienok, ktorých splnenie je platiteľ povinný preukazovať a za správnosť ktorých zodpovedá. Aby bolo možné prijať argumentáciu žalobkyne o tom, že predmetný tovar bol reálne dodaný ňou deklarovaným dodávateľom Wecreate mediateam SK s.r.o., bolo nevyhnutné k tomu tvrdeniu predložiť listinné doklady nie len na strane žalobkyne, ale nevyhnutne aj zo strany dodávateľa. Za týmto účelom vykonal správca dane rozsiahle preverovanie, v rámci ktorého okrem iného zistil, že žalobkyňou deklarovaný dodávateľ tovaru obchodná spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o., ktorá s ním nekomunikovala, príslušnému správcovi dane nikdy nepreložila svoje účtovníctvo (záznamy k DPH, účtovný denník, hlavná kniha, zmluvy, bankové výpisy ani prepravné či iné doklady) a tým znemožnila preverenie skutočností uvádzaných v podaných daňových priznaniach k DPH za jednotlivé zdaňovacie obdobia roku 2017. Rovnako ani subdodávateľ žalobkyne obchodná spoločnosť EMS RACING SLOVAKIA s.r.o., ktorá bola s obchodnou spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. personálne prepojená prostredníctvom rovnakého štatutárneho orgánu (od 27.12.2012 do 12.12.2016 bol konateľom spoločnosti Peter Ambrúz, ktorý bol od 05.05.2016 do 13.12.2018 aj konateľom Wecreate mediateam SK s.r.o.) so správcom dane nekomunikovala, na adrese svojho sídla sa nenachádzala a príslušnému daňovému úradu nepredložila žiadne daňové ani účtovné doklady za zdaňovacie obdobia 1. a 2. štvrtrok 2017. Reálne dodanie tovaru žalobkyňu sa teda na strane jej dodávateľa konkrétnymi dokladmi nepotvrdilo a nebolo preukázané ani po vykonaní ďalších úkonov správcom dane (ako napr. dožiadanie, výzva kontrolovanému daňovému subjektu, získanie informácie z informačných systémov Finančnej správy, spísanie zápisnice o vykonaní úkonu v sídle Kriminálneho úradu Finančnej správy, zaslanie žiadosti na Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky). Žalobkyňa tým, že splnila formálnu povinnosť predložiť listinné dôkazy ešte nepreukázala, že došlo k splneniu zákonných podmienok na odpočet DPH, pretože nestačí byť len držiteľom týchto listín a tieto predložiť správcovi dane, ale je potrebné preukázať obsah skutočností v nich uvedených, pričom správca dane bol oprávnený a

zároveň povinný vierohodnosť a pravdivosť údajov uvedených v týchto dôkazoch preverovať. Žalobkyni sa teda relevantným spôsobom nepodarilo vyvrátiť vzniknuté pochybnosti správcu dane a tieto neboli odstránené žiadnym z ním produkovaných dôkazov. V uvedenom prípade správca dane podľa názoru správneho súdu správne vyhodnotil žalobkyňou deklarovaný obchodný prípad vo veci uplatnenia odpočítania DPH tak, že sa nepreukázalo tvrdenie žalobkyne vychádzajúce z predložených faktúr a ostatných ním produkovaných dôkazov, že dodávateľ Wecreate mediateam SK s.r.o., ktorý je uvedený na predmetných faktúrach, fakturovaný tovar skutočne dodal žalobkyni.

10. V súvislosti so žalobnými námietkami o dôkaznom bremene zaťažujúcom v tejto veci správcu dane a žalovaného správny súd uviedol, že daňovým orgánom sa podarilo tvrdenia žalobkyne o rozhodujúcich skutočnostiach (dodanie tovaru žalobkyni dodávateľom Wecreate mediateam SK s.r.o.) zásadne spochybniť, a tak pre odstránenie zistených pochybností mala ďalšie dôkazy predkladať opätovne žalobkyňa. Žalobkyňa má v súlade s § 24 ods. 1 písm. c) Daňového poriadku povinnosť preukázať vierohodnosť evidencií a záznamov a táto povinnosť sa nevyčerpáva prostým predložením listín, nakoľko iba ich formálna existencia nie je predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Dôkazné bremeno na preukázanie splnenia podmienok na uplatnenie odpočtu DPH v zmysle zákona o DPH, je v zmysle § 24 Daňového poriadku na žalobkyni, správca dane len verifikuje tvrdenia a dôkazy produkované žalobkyňou, pričom v preskúvanom prípade zistil, že žalobkyňou predložené dôkazy sú len formálne, neodrážajú skutočnosť a na strane deklarovaného dodávateľa zdaniiteľných plnení obchodnej spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. nevznikla daňová povinnosť. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na ustálenú judikatúru NS SR, napr. rozsudok sp. zn. 3 Sžf/80/2013 zo dňa 14.01.2014. Hodnotenie dôkazov neznamená mechanické preberanie informácií, či bezvýhradné akceptovanie dokladov, resp. údajov v nich uvedených ako faktov. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočet DPH použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že údaje v ňom uvedené odrážajú skutočnosť. Žalobkyňa je povinná viesť svoju evidenciu, uskutočňovať svoju činnosť a preverovať si svojich obchodných partnerov tak, aby v akomkoľvek prípade, v každej situácii mala dostatočné podklady preto, aby riadne preukázala existenciu, resp. vznik nárokov a povinností v zmysle daňových zákonov. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že správca dane a žalovaný správne argumentujú, že účtovné doklady sú dôkazom o splnení podmienok na odpočet DPH len vtedy, keď odrážajú reálnu skutočnosť. Je tomu tak vtedy, keď obsahujú konkrétne skutočnosti, resp. údaje, ktoré je možné overiť, resp. verifikovať. V danom prípade také dôkazy predložené žalobkyňou neboli a sporné zostalo dodanie tovaru od dodávateľa žalobkyne uvedeného na faktúrach. Napadnuté rozhodnutia boli založené na tom, že žalobkyňa ako kontrolovaný daňový subjekt vierohodne nepreukázala a ani preverovaním správcu dane sa nepreukázalo, že dodávateľ žalobkyne obchodná spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. dodal žalobkyni tovar v rozsahu uvedenom na faktúrach v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach apríl - jún 2017 a november - december 2017.

11. Možno súhlasiť s tvrdením žalobkyne, že ako kontrolovaný daňový subjekt nemôže zodpovedať za svojich dodávateľov resp. subdodávateľov a nedostatky v ich evidencii. No nemožno súhlasiť s jej tvrdením, že žalovaný pochybil pri zisťovaní skutkového stavu, nakoľko svoje rozhodnutia podľa žalobkyne opiera takmer výlučne o skutočnosti zistené v rámci daňovej kontroly dodávateľa žalobkyne a subdodávateľa. Takúto námietku správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú, nemajúcu oporu v odôvodneniach napadnutých rozhodnutí. Správca dane a ani žalovaný žalobkyni zodpovednosť za jej dodávateľov resp. subdodávateľov nepričítali a ani napadnuté rozhodnutia nezaložili výlučne na skutočnostiach zistených v rámci daňovej kontroly dodávateľa žalobkyne a subdodávateľa. Ustanovenie § 24 ods. 1 Daňového poriadku upravuje povinnosť daňového subjektu preukazovať skutočnosti uvedené v § 24 ods. 1 písm. a), b), c), pričom správca dane nie je povinný označiť dôkazy, ktoré má daňový subjekt predložiť. Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie DPH preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii predložením dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané. Správny súd v tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s Rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III.ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011. Zo znenia § 24 Daňového poriadku však nevyplýva to, na čom žalobkyňa založila svoje tvrdenie o zvládnutí dôkazného bremena, konkrétne, že predložením povinnej evidencie, resp. účtovných dokladov, ktorých vystavenie je predpísané zákonom, je dôkazné bremeno daňového subjektu vyčerpané. Pokiaľ si daňovník uplatňuje odpočet DPH, musí mať vždy k dispozícii dôkazy o tom, že zákonné podmienky boli splnené, a že právo na odpočet DPH vzniklo. Žalobkyňa ako daňový subjekt bola priamo účastná dvojstranných obchodných vzťahov so svojím

tvrdným dodávateľom, ktorých dostatočné preukázanie bola spôsobilá zaistiť, keďže ako podnikateľský subjekt, ktorý bol platiteľom DPH, vedel, resp. mal vedieť, v akom rozsahu je potrebné vznik nároku na odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH preukázať. K obdobnému záveru dospel aj Najvyšší súd SR napr. v rozsudku sp. zn. 5 Sžf 66/2016 z 31.05.2018. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora EÚ. Dôkazné bremeno sa presúva na správcu dane len v prípade, ak nie je sporné, že daňovník prijal zdaniteľné plnenia od dodávateľa uvedeného na faktúre, a teda ak nie je sporná existencia plnenia a ani žiadne iné rozhodné skutočnosti zakladajúce právo na odpočet DPH (alebo právo na oslobodenie od DPH). Aj judikatúra Súdneho dvora EÚ je založená na tom, resp. podala výklad práva EÚ za takej skutkovej situácie, keď nie je sporné, že vecné a materiálne podmienky boli splnené. Len v takomto prípade sa dôkazné bremeno presúva na správcu dane. Ide pritom o prípady, kedy bolo daňovým subjektom preukázané, a nie je žiadny spor o to, že daňovníkovi vzniklo právo na odpočet DPH, t.j. že hmotnoprávne podmienky na odpočet DPH boli naplnené, avšak správca dane toto právo daňovníkovi odoprie. Môže tak urobiť len vtedy, ak preukáže, že dodávateľsko-odberateľský reťazec vo veci bol zaťažený podvodom vo vzťahu k DPH, o ktorom daňovník vedel alebo musel vedieť, alebo že zo strany daňovníka išlo o zneužitie práva na odpočet DPH. Žalovaný však napadnuté rozhodnutia nezaložil len na tom, ako nesprávne uvádza žalobkyňa, že dodávateľ a subdodávateľ žalobkyne si nespĺnili svoje povinnosti vyplývajúce im zo zákona, resp. že vyvodzoval závery v neprospech žalobkyne ako kontrolovaného daňového subjektu z toho, že táto nepreukázala skutočnosti ohľadne samotného plnenia dodávateľa, resp. subdodávateľa. Rozhodnutia sú založené na tom, že v daňovej kontrole a ani počas ďalšieho vyrubovacieho konania nebolo preukázané, že boli splnené podmienky na odpočet dane, pričom dôkazné bremeno na preukázanie splnenia týchto podmienok znášala žalobkyňa. Vzhľadom na okolnosti prípadu, ako i výsledky vykonaného dokazovania vyplývajúce z obsahu administratívneho spisu, nemožno prisvedčiť obrane žalobkyne spočívajúcej v poukaze na neprimeraný prenos dôkazného bremena na jeho osobu. Správny súd preto konštatoval, že žalovaný ako aj správca dane v danom prípade vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena a v konaní neboli osvedčené dôvody pre presun dôkazného bremena zo žalobkyne na správcu dane.

12. Pokiaľ žalobkyňa v žalobe v uplatnenej námietke nesprávneho posúdenia rozloženia dôkazného bremena tvrdila, že správca dane a žalovaný ju v celom rozsahu určili žalobkyne ako daňovému subjektu v zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov, toto tvrdenie jednak nemá oporu v odôvodnení napadnutých rozhodnutí žalovaného, ani v rozhodnutiach správcu dane a jednak na preskúmaný prípad zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov (a teda ani žalobcom označené ustanovenie § 29 ods.8) nemožno aplikovať, pretože predmetná daňová kontrola sa podľa Oznámenia o daňovej kontrole č. 100193718/2019 zo dňa 16.01.2019 začala dňa 20.02.2019, a preto sa na ňu aplikovali ustanovenia Daňového poriadku.

13. Žalobkyňa mala v rámci daňového konania preukázať, že došlo k faktickému naplneniu deklarovaného dodania tovaru uvedeného na faktúrach a ostatných dokladoch od dodávateľa Wecreate mediateam SK s.r.o. Túto skutočnosť však žalobkyňa žiadnymi dokladmi s verifikovateľnými údajmi nepreukázala. Zmluvy, faktúry a ostatné ňou predložené doklady sú len nepriamymi dôkazmi a samé o sebe nie sú spôsobilé preukázať reálne dodanie tovaru a služieb. Žalobkyňa ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ako podnikateľský subjekt musí byť žalobkyňa dostatočne oboznámená so svojimi povinnosťami daňovníka vo vzťahu k správcovi dane, ktoré vyplývajú z daňových zákonov, a preto by mala mať aj vedomosť o tom, že v zmysle daňových predpisov bude mať pri predpokladanej daňovej kontrole povinnosť preukázať, že k zdaniteľnému plneniu skutočne došlo. Neunesenie vlastnej dôkaznej povinnosti nemôže žalobkyňa obhajovať tým, že jej nie je známe, akými inými dôkazmi by ešte mala a mohla disponovať, aby vyvrátila pochybnosti správcu dane. Nie je úlohou správcu dane, aby v rámci prebiehajúcej daňovej kontroly inštruoval kontrolovaný daňový subjekt, akými konkrétnymi dôkaznými prostriedkami má disponovať, resp. aké konkrétne dôkazné prostriedky si mal zabezpečiť, aby mu bolo možné uznať uplatnené odpočítanie DPH. Dôkazy predkladané žalobkyňou žalovaný vyhodnotil v súlade s ich obsahom, pričom uvedené hodnotenie bolo výsledkom logického uvažovania. Žalobkyňa namietala v žalobách aj nesprávne hodnotenie výpovede bývalého konateľa dodávateľa Wecreate mediateam SK s.r.o. Petra Ambrúza, s tým, že táto podľa neho deklarovala spolu s ostatnými dôkazmi predloženými žalobkyňou deklarovala tvrdenia žalobkyne ohľadom reálneho dodania tovaru žalobkyne. Žalovaný potvrdenie dodania tovarov týmto svedkom nepovažoval za dôkaz o dodaní fakturovaného tovaru žalobkyne, pretože Peter Ambrúz realizáciu zdaniteľných plnení síce ústne potvrdil, ale svoje tvrdenia nevedel preukázať a správcovi dane nevedel ani poskytnúť informácie o pôvode

fakturovaného tovaru a jeho výrobcach. Takéto hodnotenie dôkazov žalovaným nemá žiadnu chybu. Správny súd v tejto súvislosti poukázal na to, že bývalý konateľ dodávateľa bol vypočutý ako svedok, avšak vypovedal o vlastnej činnosti, t.j. o činnosti dodávateľa, teda nie o skutočnostiach, ktoré sa v objektívnej realite diali mimo neho. Vypovedal len o vlastnom konaní. Preto nemožno nič vytknúť takému vyhodnoteniu jeho výpovede, ako vykonal žalovaný (i správca dane), keď táto bola vyhodnotená len ako tvrdenie dodávateľa o dodaní služieb, ktoré by bolo potrebné podložiť (preukázať) ďalšími dôkazmi. Rešpektujúc právny názor vyjadrený v žalobcom uvádzanom Rozsudku Najvyššieho súdu ČR sp. zn. Afs 131/2004 z 25.03.2005 o nemožnosti extenzívne výkladu dôkazného bremena na ľarchu daňového subjektu, správny súd poukázal na predchádzajúce body odôvodnenia tohto rozsudku, v ktorých sa venoval rozloženiu dôkazného bremena v prípade uplatnenia nároku na odpočet DPH žalobkyňou. Žalobné námietky vo forme polemiky považoval správny súd len za vyjadrenie nesúhlasu žalobkyne s hodnotením správcu dane, ktoré samé o sebe, (bez tvrdenia, aký má táto skutočnosť vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí), nemá vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí. Nepreukázanie tvrdených skutočností je neunesením dôkazného bremena a v prípade neunesenia dôkazného bremena na strane daňového subjektu je jeho následkom neuznanie tvrdených skutočností za dokázané s príslušnými hmotnoprávnymi následkami. Tvrdenie žalobkyne, že splnila všetky podmienky na odpočítanie dane ako to vyžaduje zákon o DPH, nie je správne. Jej žalobnú námietku, ktorou spochybňovala skutkové závery žalovaného o tom, že žalobkyňa nepredložila správcovi dane dôkazy, ktoré by potvrdili nárok na odpočítanie DPH správny súd posúdil ako nedôvodnú, nemajúcu oporu vo vykonanom dokazovaní a jeho vyhodnotení vyplývajúcim z obsahu odôvodnení napadnutých rozhodnutí žalovaného ako i rozhodnutí správcu dane.

14. Žalobkyňa poukázala na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf 1/2010, vrátane citácie časti z jeho odôvodnenia, ako aj na rozsudky Súdneho dvora EÚ v spojených veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd. (C-353/03) a Bond House Systems Ltd (C-484/03), rovnako vrátane citácií časti z ich odôvodnenia, ktoré rozhodnutia sa týkajú problematiky uplatňovania odpočítania DPH, resp. podmienok zamietnutia resp. nepriznania uplatneného odpočítania dane, ako aj problematiky rozloženia a presunu dôkazného bremena. Správny súd poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu SR (napr. rozsudok sp.zn. 1Sžfk/8/2019). Pokiaľ sa jedná o judikatúru Súdneho dvora EÚ ako aj Najvyššieho súdu SR, je nepochybné, že je potrebné striktné rozlišovať medzi situáciou, keď daňový subjekt nepreukáže vznik daňovej povinnosti u dodávateľa služby či tovaru, alebo či sa jedná o prípad, kedy daňový subjekt preukáže splnenie podmienok potrebných na vznik práva na odpočítanie dane a toto právo je mu zo strany orgánu verejnej správy zamietnuté. Predmetné rozhodnutia však nie sú relevantné pre preskúmané konanie, v ktorých sa o takúto skutkovú situáciu nejedná. V preskúmaných prípadoch správca dane nepreveroval reťazec dodávok, z ktorých by niektorá mala byť zaťažená daňovým podvodom ale skonštatoval, že nebolo preukázané naplnenie vecnej a materiálnej stránky práva žalobcu na odpočet DPH z faktúr dodávateľa uvedeného na faktúrach. Napadnuté rozhodnutia boli v preskúmaných prípadoch založené na tom, že žalobca nepreukázal, že od dodávateľa uvedeného na faktúrach prijal deklarované zdaniteľné plnenia a že tomuto vznikla daňová povinnosť. Neobstojí preto ani poukázanie žalobkyne na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011, nakoľko v ňom uvedený právny názor o vyčerpaní dôkazného bremena daňovým subjektom disponujúcim existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa a o následnom prechode dôkazného bremena na správcu dane bol prekonaný, a to jednak neskôr vydanou judikatúrou Najvyššieho súdu SR správnym súdom uvedenou v odôvodnení tohto rozhodnutia, ako aj judikatúrou uvedenou vo vyjadrení žalovaného, a to napr. v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 10Sžfk/49/2018 zo dňa 21.08.2019 a v rozsudku sp.zn. 4Sžfk/32/2017 zo dňa 03.07.2018.

15. Žalobkyňa ďalej namietala, že napadnuté rozhodnutia sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov. Zastávala názor, že napadnuté rozhodnutia sú v rozpore s § 63 ods. 5 Daňového poriadku, pričom absenciu dodržania § 63 ods. 5 Daňového poriadku videla v ich nedostatočnom odôvodnení, nakoľko sa podľa žalobkyne žalovaný nedostatočne vysporiadal s namietanými skutočnosťami uvádzanými v podaných odvolaniach žalobkyne proti prvostupňovým rozhodnutiam správcu dane a len v úplnosti prijala závery prvostupňového orgánu verejnej správy, bez akéhokoľvek ďalšieho odôvodnenia. Ďalej žalobkyňa poukázala na to, že v napadnutých rozhodnutiach absentuje argumentácia týkajúca sa posúdenia žalobkyňou predložených dôkazov. Z uvedených dôvodov mala žalobkyňa za to, že napadnuté rozhodnutia nie sú presvedčivé. K tejto námietke správny súd uviedol, že právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia patrí medzi základné zásady

spravodlivého súdneho procesu. Nedostatok odôvodnenia rozhodnutia spôsobuje nepreskúmateľnosť rozhodnutia. Rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak (§ 63 ods. 2 Daňového poriadku), pričom v odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo (§ 63 ods. 5 Daňového poriadku). Nepreskúmateľným nie je len rozhodnutie, ktoré neobsahuje vôbec odôvodnenie alebo ktorého odôvodnenie je nedostatočné, ale za nepreskúmateľné je možné označiť aj také rozhodnutie, ktoré obsahuje také odôvodnenie, ktoré si vo vzťahu k výroku rozhodnutia vzájomne odporuje. Namietané porušenie § 63 ods. 5 Daňového poriadku by teda vo svojich dôsledkoch mohlo znamenať vadu nepreskúmateľnosti napadnutých rozhodnutí. Správny súd poukázal na odôvodnenie Rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/1/2009 zo dňa 24.11.2010, v ktorom sa tento zaoberal otázkou nepreskúmateľnosti administratívneho rozhodnutia. Napadnuté rozhodnutia chybami uvedenými v rozhodnutí však netrpia. Rozhodnutia správcu dane i rozhodnutia žalovaného obsahujú podstatné námietky žalobkyne a aj to, ako sa s nimi správca dane, resp. žalovaný vysporiadali. Z odôvodnenia napadnutých rozhodnutí vyplýva, ktoré skutočnosti boli podkladom na rozhodnutie a žalovaný dostatočne jasne a zrozumiteľne uviedol úvahy, ktorými vykonané dôkazy vyhodnotil a na základe ktorých dospel k záveru, že neboli splnené podmienky na odpočet DPH. Žalovaný v rozhodnutí uviedol aj citáciu na vec sa vzťahujúcej právnej úpravy, aktuálnej relevantnej judikatúry a právnu argumentáciu osvedčujúcu, ako žalovaný vec právne posúdil vo vzťahu k zásadným právnym otázkam, iba po vyriešení ktorých bolo možné žalovaným dospieť k záveru o zákonnosti prvostupňových rozhodnutí správcu dane. K právnemu posúdeniu veci žalovaný ponúkol súhrn svojich názorov a záverov, ktorými objasnil, ako sa vysporiadal s každou odvolacou námietkou osobitne. Žalovaný sa v napadnutých rozhodnutiach v celom rozsahu stotožnil s argumentáciou správcu dane uvedenou v prvostupňových rozhodnutiach, pričom rozhodnutia správcu dane vyhodnotil ako vecne správne. Napadnuté rozhodnutia žalovaného tak zodpovedajú kritériám, ktoré sa vyžadujú v rámci zásadnej požiadavky na spravodlivé konanie, poskytujúce dostatočnú mieru ochrany práv jeho účastníkov, vrátane práva na primerané odôvodnenie rozhodnutia, teda zrozumiteľnosť rozhodnutia a dostatok ním vyjadrených dôvodov podporujúcich výrok. Boli opísané a vyhodnotené dôkazy vykonané počas daňovej kontroly, pričom z vyhodnotenia dôkazov predložených žalobcom žalovaný vyvodil skutkový záver, že žalobcom predloženými dôkazmi nebolo preukázané dodanie tovaru žalobkyni dodávateľom Wecreate mediateam SK s.r.o. uvedeným na faktúrach. Tento skutkový záver bol právne posúdený tak, že žalobkyňa si neoprávnene odpočítala DPH, pretože nepreukázala, že boli splnené podmienky na odpočet DPH podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, a preto jej nevzniklo právo na odpočítanie podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Nárok na odpočítanie DPH žalobkyni nevzniká len jeho uplatnením, ale až po splnení podmienok, ktorých splnenie je povinný preukazovať a za správnosť ktorých zodpovedá. Ak žalobkyňa, ako daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený. Nie je povinnosťou daňových orgánov za žalobkyňu vyhľadávať dôkazy preukazujúce jeho oprávnenie na odpočet DPH, ale naopak bolo povinnosťou žalobkyne, predložiť relevantné dôkazy, ktorými by spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti preukázala, že si odpočet DPH v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnila oprávnene. Správca dane mal právo preverovať realnosť dodávky tovarov uvedených na faktúrach od dodávateľa Wecreate mediateam SK s.r.o. a v prípade správcu dane preukázaných pochybností o uskutočnení tohto zdaniteľného plnenia bolo na žalobkyni, aby predložila dôkazy, ktorými by tieto pochybnosti správcu dane rozptýlil. Zo strany daňových orgánov bolo vykonané rozsiahle dokazovanie, v rámci ktorého sa žalobkyni nepodarilo odstrániť pochybnosti o skutočnom dodávateľovi zdaniteľného plnenia. Žalobkyňou uplatnená námietka nepreskúmateľnosti rozhodnutí žalovaného bola preto, ako nemajúca oporu v obsahu preskúmaných rozhodnutí, správnym súdom vyhodnotená ako nedôvodná. Žalovaný poskytol v preskúmaných rozhodnutiach odpovede na všetky otázky, ktoré boli pre rozhodnutia relevantné. Nesúhlas žalobkyne s argumentáciou žalovaného uvedenou v odôvodnení napadnutých rozhodnutí týkajúcou sa posúdenia splnenia podmienok na priznanie nároku na odpočítanie DPH nespôsobuje nezákonnosť napadnutých rozhodnutí z dôvodu ich nezrozumiteľnosti, ani pre nedostatok dôvodov.

16. Ako nedôvodnú správny súd posúdil aj ďalšiu žalobnú námietku, v ktorej žalobkyňa nezákonnosť napadnutých rozhodnutí odôvodňovala tým, že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré malo za následok vydanie nezákonných rozhodnutí. K uvedenému správny súd poukázal na to, že úlohou správneho súdu je posúdiť, či si orgán verejnej správy v zmysle žalobných dôvodov zadovážil dostatok skutkových podkladov pre rozhodnutie, či zistil skutočný stav,

t.j. či skutkové závery, ku ktorým dospel, vyplývajú z vykonaných dôkazov a či rozhodol v súlade s hmotno-právnymi a procesnými predpismi. Správny súd teda nemá oprávnenie dôvody nezákonnosti za žalobkyňu vyhľadávať z obsahu preskúmaného administratívneho spisu (spisov) a napadnutého rozhodnutia (rozhodnutí) a ani žalobné dôvody nezákonnosti za žalobkyňu dopĺňať, resp. všeobecne uplatnené dôvody nezákonnosti podľa obsahu administratívneho spisu a rozhodnutí na daný prípad konkretizovať. To znamená, že všeobecne uplatnené námietky bez ich konkretizácie na daný prípad neumožňujú súdny prieskum zákonnosti týchto rozhodnutí, resp. postupov orgánov verejnej správy. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti správny súd nemohol prihladať na žalobkyňou všeobecne uplatnenú námietku nezákonnosti napadnutých rozhodnutí z dôvodu podstatného porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej. Takto uplatnená námietka žalobkyne nebola bližšie skutkovo a právne ozrejmená spôsobom, ktorý by ju individualizoval pre dané prípady. Správny súd v rámci preskúmania napadnutých rozhodnutí z takto vymedzených všeobecne formulovaných dôvodov nemohol na tieto časti žalôb relevantne prihladať a v ich rozsahu preskúmať napadnuté rozhodnutia. Takto formulované námietky sú len vyjadrením nesúhlasu žalobkyne s hodnotením vykonaným správcom dane resp. žalovaným. Uvedené však nestačí na to, aby bolo možné na základe takýchto námietok dospieť k záveru o nezákonnosti napadnutých rozhodnutí. Keďže uvedená námietka nebola zo strany žalobkyne podopretá žiadnou skutkovou, ani právnou argumentáciou, správny súd ju pre jej nekonkrétosť, resp. všeobecnosť vyhodnotil ako nedôvodnú, nemajúcu vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí.

17. O nároku na náhradu trov konania rozhodol krajský súd podľa § 167 S.s.p. tak, že keďže žalobkyňa nebola v konaní úspešná, správny súd jej náhradu trov konania nepriznal.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

18. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. f), písm. g), písm. h) S.s.p., v ktorej navrhla kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutia žalovaného ako aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa.

19. Sťažovateľka namietala, že správny súd sa nevyvsporiadal so všetkými relevantnými skutočnosťami, bolo porušené právo na predvídateľnosť rozhodnutia ako aj porušený zákaz svojvoľného postupu súdu a predovšetkým správny súd neposkytol riadne odôvodnenie rozhodnutia. Sťažovateľka ďalej tvrdí, že ňou predložené doklady vyčerpávajúco a dostatočne zachytávajú reálnosť obchodného styku so spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. a preukazujú tak i splnenie podmienok pre odpočet dane. Podľa názoru sťažovateľky nemožno na ňu prenášať dôkazné bremeno dodávateľa a že jej dôkazné bremeno nie je absolútne. Sťažovateľka predložila správcovi dane všetky dôkazy, ktorými disponovala a ktoré od nej v rámci zodpovedného a poctivého obchodného styku možno spravodlivo očakávať.

20. Sťažovateľka sa tiež nestotožnila so záverom krajského súdu, že právny názor uvedený v rozhodnutí najvyššieho súd sp. zn. 3Sžf/1/2011 bol absolútne prekonaný. Sťažovateľka tiež nesúhlasí s odôvodnením námietky nepreskúmateľnosti napadnutých rozhodnutí správnych orgánov. Má za to, že táto námietka bola v žalobách dostatočne konkretizovaná. Ďalej namietala, že správca dane v danom prípade opomenul testovať splnenie dvojitej podmienky (podvod a vedomosť), ktorú pre neuznanie odpočtu DPH požaduje judikatúra Súdneho dvora EÚ.

21. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že s postupom krajského súdu súhlasí, a preto navrhol kasačnému súdu, aby kasačnú sťažnosť zamietol.

### IV.

#### Právny názor Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

22. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1 S.s.p., § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyselne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej

tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho správneho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 27. októbra 2023 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

23. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje na

- 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.

24. 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.

25. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, 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.

26. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

27. 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.

28. 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.

29. Na úvod kasačný súd považuje za potrebné uviesť, že uznesením Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 71S/23/2020-111 zo dňa 12.08.2021 boli spojené na spoločné konanie veci vedené na Krajskom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. 71S/23/2020, 71S/24/2020, 71S/25/2020, 71S/26/2020 a 71S/27/2020 s tým, že sa ďalej budú viesť pod sp. zn. 71S/23/2020.

30. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľky nie je dôvodná. Je zároveň potrebné uviesť, že kasačná sťažnosť je inštitútom mimoriadneho opravného prostriedku. Z tohto dôvodu jej podanie je koncipované na konkrétnom tvrdení sťažovateľky o pochybení krajského súdu v konaní. Sťažovateľka namietala dôvody kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) S.s.p.

31. Kasačný súd uvádza, že pojem „právo na spravodlivý proces“ nahrádza doterajší pojem „odňatie možnosti konať pred súdom“, nakoľko obsahové znaky pojmu „právo na spravodlivý proces“ vyplývajú z konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva i Ústavného súdu Slovenskej republiky a v zmysle tohto pojmu musí konanie ako celok vykazovať znaky spravodlivosti. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na rozhodnutie vydané v obdobnej veci pod sp. zn. 1Sžfk/43/2019 zo dňa 22.09.2020, ktoré ohľadom § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p. konštatuje, že „prvým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva je to, že ide o také vady v odôvodnení napadnutého rozsudku, keď tento neobsahuje vôbec žiadne odôvodnenie, alebo keď sa vyskytli „vady najzákladnejšej dôležitosti pre súdny systém“ (napríklad rozsudok ESĽP z roku 2009 vo veci Sutyazhnik proti Rusku.), prípadne ak došlo k vade tak zásadnej, že mala za následok „justičný omyl“ (napríklad rozsudok ESĽP z roku 2003 vo veci Ryabykh proti Rusku).

32. Druhým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia je právny názor [najmä rozsudok ESĽP vo veci Ruiz Torija v. Španielsko, resp. neskôr García Ruiz v. Španielsko (vo veci č. 30544/96 z 20.01.1999)],

t. j. 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).“ Nepreskúmateľnosť rozsudku je daná v prípade, ak chýbajú zásadné vysvetlenia dôvodov rozhodnutia súdu, pričom subjektívnu nespokojnosť sťažovateľky s obsahom odôvodnenia nemožno považovať za vyhovujúcu dôvodu kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p. Ako vyplýva z obsahu odôvodnenia napadnutého rozhodnutia správneho súdu, tento riadne a rozsiahlym spôsobom uviedol vlastné právne závery na posudzovaný prípad. Tu kasačný súd dodáva, že pri akomkoľvek rozhodnutí možno polemizovať o jeho odbornej úrovni, či správny súd mohol svoje argumenty vysvetliť podrobnejšie, alebo sa precíznejšie vysporiadať s námietkami žalobkyne, ktoré možno považovať za právne významné. V danom prípade kasačný súd hodnotil preskúmateľnosť rozhodnutia správneho súdu v miere jeho minimálnej argumentačnej kvality a interpretačnej schopnosti, na základe akých logických úsudkov a zvážení všetkých dôkazov vydal meritórne rozhodnutie, ktoré musí spĺňať atribúty riadneho odôvodnenia; v danom prípade napadnuté rozhodnutie správneho súdu relevantné kritéria riadneho odôvodnenia spĺňa.

33. Podľa názoru kasačného súdu je nutné uvedomiť 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 zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou je aj reálnosť dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľka tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ju dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

34. 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). 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. Sťažovateľka si síce splnila formálnu povinnosť predložiť listinné dôkazy, ale tým ešte nepreukázala, že došlo k splneniu zákonných podmienok na odpočet DPH, pretože nestačí byť len držiteľom týchto listín a tieto predložiť správcovi dane, ale je potrebné preukázať obsah skutočností v nich uvedených, pričom správca dane je oprávnený a zároveň povinný vierohodnosť a pravdivosť údajov uvedených v týchto dôkazoch preverovať. Sťažovateľke sa relevantným spôsobom nepodarilo vyvrátiť vzniknuté pochybnosti správcu dane a tieto neboli odstránené žiadnym s ňou produkovaným dôkazom. Nebolo teda

preukázané, že dodávateľ Wecreate mediateam SK s.r.o., ktorý je uvedený na faktúrach, fakturovaný tovar skutočne sťažovateľke dodal.

35. Kasačný súd poukazuje aj na Nález Ústavného súdu SR č. k. 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 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. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaneho 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 sťažovateľke, aby predložila také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že si uplatnila odpočítanie dane oprávnene, čo sa v prejednávacom prípade nestalo.

36. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či pri predložených dokladoch neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobkyňa tovar v skutočnosti prevzala (ak bola preukázaná jeho existencia), alebo akým spôsobom tento získala, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú tvrdenie žalobkyne o tom, že predmetný tovar alebo služba jej boli dodané ňou uvádzanou spoločnosťou. 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 bez ďalšieho predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/17/2011 zo dňa 23.2.2012 v spojení s uznesením Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 24/2013 zo dňa 17.1.2013). Kasačný súd poukazuje aj na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/108/2014 zo dňa 29.09.2016, sp. zn. 8Sžf/22/2014, 8Sžf/23/2014 a 8Sžf/24/2014 zo dňa 17.09.2015, sp. zn. 3Sžf/125/2013 zo dňa 25.11.2014, podľa ktorých uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou plne pod kontrolou daňového subjektu.

37. Ako vyplýva z rozsudku Súdneho dvora EU C-154/20 Kemwater ProChemie k statusu osoby dodávateľa, je možno zhrnúť nasledovne: a) uvedenie osoby deklarovaneho dodávateľa na daňovom doklade nie je hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane, avšak status osoby dodávateľa (t. j. poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH) hmotnoprávnou podmienkou je. b) dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. Pokiaľ však existujú osobitné skutkové okolnosti, tak táto podmienka sa môže považovať za splnenú i bez jej preukázania zo strany osoby, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. V takom prípade nie je potrebné preukazovať podvodné konanie. V danom prípade osobitné skutkové okolnosti ohľadne statusu iného dodávateľa zistené neboli.

38. Kasačný súd zdôrazňuje, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej „Smernica 2006/112/ES“) a jej transpozície do právneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovanej dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t. j. status osoby deklarovaneho dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľke), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté.

39. K námietke podľa ktorej sa sťažovateľka nestotožnila so záverom krajského súdu, že právny názor uvedený v rozhodnutí najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/1/2011 bol absolútne prekonaný kasačný súd uvádza, že nie je dôvodná. Uvedené rozhodnutie najvyššieho súdu predstavuje ojedinelý názor, ktorý už bol, ako správne poznamenal krajský súd, prekonaný neskoršou judikatúrou najvyššieho súdu, na ktorú poukázal už samotný krajský súd a aj kasačný súd v tomto rozsudku.

40. K námietke ohľadom opomenutia testovania dvojitej podmienky (podvod a vedomosť) kasačný súd uvádza, že nie je možné pri právnom posúdení kumulovať nesplnenie hmotnoprávnych podmienok s vedomostnou zložkou sťažovateľky o daňovom podvode. Ak teda krajský súd konštatoval, že neboli splnené hmotnoprávne podmienky - neexistovalo opodstatnenie pri právnom posudzovaní predmetnej veci zaoberať sa podvodným konaním, resp. vedomostnou zložkou daňového subjektu o daňovom podvode. Z uvedeného dôvodu kasačný súd vyhodnotil uvedenú námietku ako nedôvodnú.

41. Kasačný súd nad rámec uvedeného dodáva, že 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 správcovi dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcovi dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednacej (uznesenie Ústavného súdu SR zo 14. novembra 2018, č. k. I. ÚS 377/2018-53).

42. Kasačný súd sa na základe uvedených skutočností (s odkazom na príslušnú judikatúru) stotožnil so záverom ustáleným krajským súdom, že bolo predovšetkým v záujme sťažovateľky, aby v daňovom konaní predložila také dôkazné prostriedky, ktoré by preukázali deklarované zdaniteľné plnenia a odstránila tak pochybnosti finančných orgánov v tomto smere. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že s právnymi námietkami sťažovateľky sa krajský súd v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší správny súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 S. s. p. ako nedôvodnú zamietol.

43. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľke, ktorá v tomto konaní nemala úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S. s. p.) a rovnako aj žalovanému nárok na ich náhradu nepriznal v súlade s § 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 168 S. s. p.

44. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3 : 0.

#### **Poučenie:**

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