

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/23/2025
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7021200217
Dátum vydania rozhodnutia: 24. 06. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Valašiková
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:7021200217.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a členov senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a JUDr. Vlastimila Pavlikovského, v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): ORNATIS, s. r. o., so sídlom Zborovská 2, Košice, IČO: 47 458 763, právne zastúpený: JUDr. Peter Majerník, advokát so sídlom Werferova 1, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 971 01 Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 100079306/2021 zo dňa 19. januára 2021, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Správneho súdu v Košiciach č. k. KE-6S/33/2021-97 zo dňa 24. októbra 2024, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietá.
- II. Účastníkom sa právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

odôvodnenie:

I. Konanie pred správnym súdom

1. Správny súd v Košiciach rozsudkom č. k. KE-6S/33/2021-97 zo dňa 24. októbra 2024 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj ako „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100079306/2021 zo dňa 19.01.2021. Žalovaný napadnutým rozhodnutím potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 101499480/2020 zo dňa 29.09.2020, ktorým správca dane 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 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 19.250,00 € na DPH za zdaňovacie obdobie december 2017. Žalobca správnou žalobou žiadal, aby správny súd rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov ako nezákonné zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

2. V odôvodnení rozsudku správny súd poukázal na to, že daňové orgány svoj záver založili na nasledovných zisteniach:

I. Vo vzťahu k spoločnosti HK Trans, s. r. o.:

- a) dodávateľ so správcom dane nespolupracuje, na adrese sídla je nekontaktný a nepredložil správcovi dane účtovnú dokumentáciu;
- b) výbery finančnej hotovosti z bankového účtu spoločnosti tretími osobami;
- c) konateľ spoločnosti Gábor Lukács nemal informácie o činnosti spoločnosti, nedisponoval žiadnymi dokumentmi, poprel výkon obchodnej činnosti na území Slovenskej republiky, vystavenie a podpísanie faktúr a samotnú spoločnosť ako ani žalobcu nepoznal.

II. Vo vzťahu k spoločnosti LUC CAR, s. r. o.:

- a) aktuálny konateľ spoločnosti Zsolt Váradi poprel výkon obchodnej činnosti na Slovensku, pričom nemal vedomosť o spoločnosti ani o žalobcovi;

- b) bývalý konateľ spoločnosti pán Gergely Mráz nevedel predložiť daňové doklady spoločnosti, pričom protokol o odovzdaní účtovníctva zo dňa 06.12.2017 je vzhľadom na výpoveď pána Zsolta Váradiho nevierohodným dôkazom;
- c) bývalý konateľ spoločnosti pán Gergely Mráz potvrdil vykonanie preverovaných obchodných transakcií so žalobcom a vystavenie sporných faktúr, iba všeobecne popísal spôsob vykonania obchodov s tým, že tieto zabezpečil prostredníctvom subdodávateľov, ktorých nevedel označiť;
- d) v mieste sídla sa označenie dodávateľskej spoločnosti nenachádza a od tejto sa nepodarilo zabezpečiť účtovnú dokumentáciu;
- e) na základe informácie od spoločnosti F., a. s. správca dane vyhodnotil výpoveď svedka L. tak, že táto je v rozpore so zisteniami správcu dane - teda, že bankový účet dodávateľskej spoločnosti je stále otvorený a nebol zrušený a jeho majiteľom je stále pán L..
- f) nesúlad v predmete fakturácie, podľa ktorého išlo o fakturáciu za zverejnenie reklamy, pričom svedok L. potvrdil, že tento iba sprostredkoval dodanie reklamy.

3. Podľa daňových orgánov reklamné služby neboli žalobcovi dodané dodávateľmi uvedenými na faktúre - spoločnosťami LUC CAR, s. r. o. a HK Trans, s. r. o., spochybnili status deklarovaných dodávateľov. Vychádzajúc zo záverov rozsudku Súdneho dvora EÚ C-154/20 Kemwater ProChemie správny súd zhrnul, že uvedenie osoby deklarovaného dodávateľa na daňovom doklade síce nie je hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane, avšak status osoby dodávateľa (t. j. poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH) hmotnoprávnou podmienkou je, pričom dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. V danom prípade osobitné skutkové okolnosti ohľadne statusu iných dodávateľov zistené neboli a ani žalobca ich netvrdil - trval na tom, že reklamné služby mu mali byť dodané spoločnosťami LUC CAR, s. r. o. a HK Trans, s. r. o.. Keďže splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane preukazuje osoba, ktorá si odpočítanie dane uplatňuje, žalobca bol povinný pochybnosti správcu dane vyvrátiť a preukázať, že hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane splnil.

4. Za nedôvodnú považoval správny súd námietku o porušení práva žalobcu podľa § 25 ods. 4 Daňového poriadku klásť svedkovi otázky pri jeho vypočutí maďarským správcou dane správny. Žalovaný na základe odvolania žalobcu rozhodnutím zo dňa 22.11.2019 zrušil prvotné rozhodnutie správcu dane zo dňa 26.07.2019 a vec mu vrátil na ďalšie konanie s pokynom doplniť dokazovanie, najmä žiadosťami o súčinnosť adresovanými bankám a žiadosťou o MVI adresovaným maďarskej daňovej správe. Správny súd v tejto súvislosti poukázal na právny názor vyslovený v rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v rozhodnutí sp. zn. 8Sžfk/7/2021 zo dňa 27.07.2023:

„60. Čo sa týka námietky žalobcu o porušení jeho procesných práv pri MVI, konkrétne, že pri získavaní informácií prostredníctvom výsluchu svedkov mu malo byť odopreté jeho právo klásť svedkom otázky, kasačný súd v prvom rade poukazuje na to, že MVI bola v danom prípade realizovaná na základe Nariadenia č. 904/2010 (pozn. kasačného súdu: nie smernice ako žalobca v kasačnej sťažnosti nesprávne uviedol), ktoré je záväzné v celom rozsahu a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch. Jeho účelom je stanoviť pravidlá a postupy, ktoré umožnia príslušným orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho výmeru DPH, kontrole riadneho uplatňovania DPH, najmä pri transakciách v rámci Spoločenstva a zároveň (nie však výlučne) boji proti podvodom súvisiacim s DPH.

61. Maďarská daňová správa síce v rámci MVI vypočula žalobcom navrhovaných a správcou dane dožiadaných prepravcov, avšak postupovala podľa právnych predpisov platných na území dožiadaného štátu. Aj keď správca dane požiadal v rámci žiadosti o MVI maďarskú daňovú správu o upovedomenie týkajúce sa dátumu vypočúvania, za nesplnenie tejto požiadavky správca dane nenesie zodpovednosť, keďže ide o výmenu informácií, s ktorými bol žalobca následne oboznámený. V rámci MVI sa nejedná o dokazovanie podľa § 24 a nasl. daňového poriadku, vrátane vypočúvania svedkov správcou dane, s ktorým je spojené právo daňového subjektu byť prítomný pri vypočutí a klásť svedkom otázky (§ 25 ods. 4 daňového poriadku).

62. Nad rámec uvedeného kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie z 22. októbra 2013 č. C-276/12, Jiří Sabou v. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, kde Súdny dvor posudzoval otázku, či je možné použiť dôkazy získané v rámci MVI za situácie, ak pri MVI neboli realizované procesné práva daňového subjektu, ktoré má v rámci vnútroštátneho daňového konania. Súdny dvor uviedol, že dodržanie práv daňového subjektu na obhajobu nevyžaduje, aby sa daňový subjekt podieľal na žiadosti o informácie, ktorú adresuje dožadujúci členský štát dožiadanému členskému štátu. Informácie získané v rámci MVI teda nie sú nezákonnými informáciami pre neúčast

daňového subjektu pri procesných úkonoch realizovaných v rámci medzinárodnej výmeny informácií, a to ani za situácie, že daňovému subjektu nebolo priznané právo na obhajobu v rámci dožiadaného členského štátu.“

5. Žalobca bol s výsledkami MVI oboznámený na ústnom pojednávaní v zmysle zápisnice č. 101485460/2020 zo dňa 25.09.2020, pričom k týmto žalobca nezažal žiadne stanovisko ani nenavrhol vykonanie ďalších dôkazov. Správca dane umožnil žalobcovi, aby sa k jeho pochybnostiam vyjadril, a teda bolo v dispozícii žalobcu, aby tak urobil. Žalobca si túto svoju dôkaznú povinnosť nesplnil. Nerozporoval ani zistenia správcu dane ohľadom maďarských konateľov dodávateľských spoločností, ktorí odmietali účasť na tu preverovaných obchodných prípadoch a v prípade spoločnosti LUC CAR, s. r. o. spolu s vyjadrením F., a. s. zároveň spochybňovali tvrdenia Gergelya Mráza o odovzdaní účtovníctva, či o zrušení bankového účtu spoločnosti.

6. Správny súd zdôraznil, že bolo povinnosťou žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočítanie dane. Pri relevantných pochybnostiach správcu dane existencia faktúry a písomných dokladov sama o sebe nepostačuje. V danej veci správca dane žalobcovi notifikoval svoje pochybnosti o tom, že k dodaniu tovaru od deklarovaných dodávateľov nedošlo, pričom poukázal na konkrétne dôkazy, ktoré ho k takýmto záverom viedli. Bolo teda na žalobcovi, aby pochybnosti správcu dane vyvrátil. Urobiť tak mohol dokladaním listinných dôkazov, či navrhovaním vypočutia svedkov. Správca dane umožnil žalobcovi, aby sa k jeho pochybnostiam vyjadril, a teda bolo v dispozícii žalobcu, aby tak urobil. V tejto súvislosti žalobca zotrval na svojich tvrdeniach a nepredložil správcovi dane ďalšie dôkazy, resp. ich vykonanie nenavrhol.

7. K námietke žalobcu, že žalovaný a ani správca dane neuviedli, akými inými dôkazmi mohol žalobca disponovať, prípadne aké iné dôkazy mal predložiť na účely preukázania nároku na odpočítanie DPH zo zrealizovaných obchodov, správny súd pripomenul, že daňové konanie vo fáze preukazovania hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie dane nie je konaním vyhľadávacím, ale platí preň prejednávacia zásada. Z uvedeného vyplýva, že správca dane nie je povinný vyhľadávať dôkazy svedčiace v prospech kontrolovaného daňového subjektu. Súčasne platí, že správca dane nie je ani povinný viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže tvrdenia daňového subjektu (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 4Sžfk/4/2019 zo dňa 3. decembra 2019). Nie je zákonnou povinnosťou správcu dane navrhovať daňovému subjektu akými listinnými dôkazmi by mal svoje tvrdenia doložiť, pokiaľ si splnil povinnosť oznámiť mu pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti predložených dokladov alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, a vyzvať ho na vyjadrenie a doplnenie, opravu či vysvetlenie údajov (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku).

8. Reagujúc na námietku, že správca dane nemôže vo vyrubovacom konaní po zrušení rozhodnutia odvolacím orgánom dopĺňať dokazovanie, správny súd zhrnul, že správca dane vykonal vo vyrubovacom konaní dôkazy až potom, ako bolo jeho skoršie rozhodnutie zrušené odvolacím orgánom (žalovaným) a riadiac sa jeho záväzným právnym názorom. Samotný žalobca v odvolaní zo dňa 14.09.2019 namieta nevyučutie konateľa spoločnosti LUC CAR, s. r. o. Zsolta Váradiho. K doplneniu dokazovania správcu dane tak celkom zjavne došlo v reakcii na obsah odvolania, ktoré žalobca podal voči prvému rozhodnutiu správcu dane a závery rozhodnutia žalovaného.

9. Správny súd poukázal na § 74 ods. 3 Daňového poriadku, podľa ktorého odvolací orgán je oprávnený vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie. V aktuálne súdnej právnej veci žalovaný, preskúmavajúc skôr vydané rozhodnutie správcu dane, pripustil možnosť doplniť dokazovanie, pričom namiesto postupu podľa vyššie citovaného ustanovenia nariadil doplnenie dokazovania správcovi dane (po zrušení jeho rozhodnutia a vrátení veci na ďalšie konanie). Uvedeným postupom daňových orgánov tak bol žalobcovi poskytnutý širší priestor na ochranu jeho subjektívnych práv, nakoľko mal možnosť namietať závery správcu dane vyplývajúce z doplneného dokazovania prostredníctvom odvolania (oproti postupu podľa § 74 ods. 3 Daňového poriadku, kedy by prichádzalo do úvahy už iba podanie správnej žaloby).

10. Správny súd poukázal na to, že nastolenou právnou otázkou sa už vysporiadal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v rozsudku sp. zn. 4Sfk/126/2022 zo 17.10.2023, pričom z jeho záverov vyplýva, že „... ustanovenie [§ 68 ods. 3 Daňového poriadku - poznámka správneho súdu] umožňuje daňovému subjektu predložiť pripomienky a návrhy na vykonanie dokazovania. Z normatívneho textu

tohto ustanovenia nemožno vyvodíť absolútny zákaz vykonávania dokazovania vo vyrubovacom konaní bez návrhu daňového subjektu ...

36. Kasačný súd tiež poukazuje aj na ustanovenia § 74 ods. 2-4 Daňového poriadku, v zmysle ktorých v rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania doplňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty [na realizáciu príslušných úkonov]. Odvolací orgán je tiež oprávnený vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie, ak to považuje za potrebné. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu. Aj z uvedených ustanovení je možné vyvodíť záver, že po podaní odvolania je možné vo vyrubovacom konaní vykonávať dokazovanie - v určitej, opodstatnenej miere, pričom rozsah dokazovania závisí od kontextu konkrétnej veci.“ a tiež že: „... z výkladu ustanovenia § 74 ods. 3 Daňového poriadku, podľa ktorého odvolací orgán má právo vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie, ak to považuje za potrebné, vyplýva, že zákonodarca nechcel limitovať dokazovanie daňových orgánov len na čas výkonu daňovej kontroly a en bloc vylúčiť možnosť doplnenia dokazovania v ostatných štádiách konania, najmä pokiaľ by doplnenie dokazovania malo byť v prospech procesných práv daňového subjektu. Uvedené potvrdzuje aj ustanovenie § 24 ods. 2 cit. zák., ktoré uvádza, že 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. Cit. ustanovenie osobitne nevylučuje vyrubovacie konanie ako časť daňového konania, kedy by správca dane bol pri dokazovaní viazaný len návrhmi daňového subjektu, ako to vykladal správny súd v napadnutom rozsudku. 27. Pokiaľ odvolací orgán môže v rámci odvolacieho konania v zmysle § 74 ods. 2 cit. zák. výsledky daňového konania doplňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty a zároveň v zmysle § 74 ods. 3 cit. zák. má právo vykonávať dokazovanie, kasačný súd nevidí dôvod, prečo by odvolací orgán nemohol delegovať toto oprávnenie na správcu dane s jasným pokynom, ktorým je následne správca dane viazaný. V opačnom prípade by akékoľvek doplnenie dokazovania, ktoré by po ukončení daňovej kontroly vyvstalo, mohol vykonávať len odvolací orgán, čo sa kasačnému súdu, vzhľadom na kapacity ľudských zdrojov odvolacieho orgánu, ako aj vzhľadom na hospodárnosť samotného konania nejaví ako účelné.“

II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

11. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej aj ako „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, ktorú formálne odôvodnil podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP. Sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vrátil vec správneému súdu na ďalšie konanie a nové rozhodnutie.

12. Podľa sťažovateľa správny súd nesprávne právne posúdil otázku nepriznania nároku na odpočítanie DPH a zároveň nesprávne aplikoval ustálenú rozhodovaciu prax najvyšších súdnych autorít na zistený skutkový stav. Predovšetkým poukázal na závery rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/15/2020 z 30.06.2022, v ktorom vyslovený právny názor predstavuje významný judikatúrny posun vo vzťahu k posudzovaniu okolností nepreukázania dodania služieb deklarovanych dodávateľom. Nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písmeno a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 1005 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a jej transpozície do právneho poriadku SR. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú, že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t. j. status osoby deklarovaného dodávateľa), že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia) a že prijaté plnenie je príjemcom (použitie v rámci jeho ekonomickej činnosti).

13. V danom prípade boli deklarovanými dodávateľmi spoločnosti LUC CAR, s. r. o. a HK Trans, s. r. o., ktoré ako dodávateľov správca dane a následne aj žalovaný spochybňovali ako subjekty, ktorí dodali služby deklarované na faktúrach za situácie, keď súčasne daňové orgány zhodne konštatovali, že nepopierajú reálne dodanie reklamných služieb. V zmysle aktuálnej judikatúry Súdneho dvora EÚ a NSS SR nie je možné odmietnuť odpočítanie dane len z dôvodu, že daňový subjekt nevie preukázať, že ním deklarovaný dodávateľia zabezpečili dodanie reklamy prostredníctvom subdodávateľských spoločností, respektíve tieto subjekty stotožniť z dôvodu, že správca dane nemal k dispozícii účtovníctvo dodávateľov a jeho subdodávateľov, že došlo k personálnym zmenám v obchodných spoločnostiach, ktoré boli dodávateľmi a pod.

14. Odvolávajúc sa na právne závery uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C 610/19 Vikingo sťažovateľ poukázal na to, že z vykonaného dokazovania nevyplývala žiadna pochybnosť o tom, že deklarovaní dodávatelia sú osoby registrované pre DPH a dodanie služieb riadne uviedli vo svojich kontrolných výkazoch. Pre záver správca dane a žalovaného, že sťažovateľ nespĺnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nepostačuje spochybnenie dodávateľských spoločností sťažovateľa, resp. ich subdodávateľov, ktoré nemali žiadnych zamestnancov, nemali personálne vybavenie, nemali materiálno-technické vybavenie na realizáciu daných prác a teda nedisponovali nevyhnutnými prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia, resp. boli nekontaktné v čase vykonania daňovej kontroly, taktiež ani záver o personálnej a majetkovej prepojenosti konateľa sťažovateľa s inými spoločnosťami nie je dostatočný pre záver o nespĺnení hmotnoprávnych podmienok pre priznanie odpočtu DPH. V prípade spochybnených dodávateľov bolo možné nepriznať odpočítanie dane, ak bolo v konaní preukázané, že sa sťažovateľ podieľal na daňovom podvode alebo vedel či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom prípadným daňovým podvodom. Správca dane a ani žalovaný nezaujali postoj k tomu, či sťažovateľ nespĺnil hmotnoprávne podmienky pre priznanie odpočtu DPH a ak nespĺnil, ktoré konkrétne a ktoré zistené skutočnosti viedli k tomuto záveru, ani k tomu, či k nepriznaniu odpočtu DPH z predmetných faktúr došlo preto, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mohla vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci v predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca.

15. Sťažovateľ namietal, že správny súd opomenul základnú zásadu, že povinnosťou daňového subjektu je preukázať splnenie svojich daňových povinností na základe dokumentov a dôkazov relevantných k obdobiu, v ktorom došlo k realizácii obchodnej transakcie. Skutočnosť, že dodávateľská spoločnosť o niekoľko mesiacov neskôr nekomunikovala so správcom dane, je irelevantná. Správny súd nepreukázal logickú súvislosť medzi absenciou komunikácie dodávateľa a spochybnením dodania služieb. Správny súd ani správca dane nepreukázali, že by sťažovateľ v čase realizácie obchodného prípadu vedel alebo mohol vedieť o budúcej nekomunikácii dodávateľa so správcom dane, ani že by táto skutočnosť mala akýkoľvek vplyv na realnosť dodania služieb.

16. Sťažovateľ počas celého daňového konania opakovane uvádzal, že konateľ dodávateľskej spoločnosti Gábor Lukács zjavne klame o svojich obchodných aktivitách za spoločnosť HK Trans, s. r. o. Súd žiadnym spôsobom neobjasnil, prečo uveril tvrdeniu osoby, ktorá navyše nebola vypočítaná kontradiktórnym spôsobom, pred objektívnymi dôkazmi, ako je osvedčenie podpisu notárom na úradných dokumentoch a overenie totožnosti osoby v banke pri otváraaní účtu spoločnosti. Z výsluchu svedka D. P. vyplýva, že Gábora Lukácsa stretol, keď bol otvárať účet v banke, na ktorom pán Lukács figuruje ako osoba oprávnená k účtu a pánovi P. zriadil dispozičné právo k účtu. Konateľ spoločnosti HK Trans s. r. o. Gábor Lukács, na Slovensku bol, podpísal zmluvu o reklame, vystavil a podpísal faktúry spoločnosti, v obchodnom registri je riadne zapísaný ako konateľ a spoločník tejto spoločnosti a otvoril aj účet v banke.

17. Vo vzťahu k pochybnostiam ohľadne spoločnosti LUC CAR, s. r. o. a záverom napadnutého rozsudku sťažovateľ poukázal na to, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt, avšak nie absolútne, keďže v zmysle takéhoto výkladu by pri každom preverovaní dodávky tovaru alebo služby umožňoval správcovi dane poprieť túto dodávku. Bez ohľadu na povahu dôkazov predložených daňovým subjektom je len na správcovi dane, aby zistenie skutkového stavu bolo presné a úplné a závisí výlučne od správca dane, aké dokazovanie za týmto účelom vykoná. Dôkazné bremeno vzniká daňovému subjektu v okamihu, keď správca dane zákonným spôsobom a jasne vyjadří pochybnosti o tvrdení daňového subjektu. Ak správca dane má pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu a predložené dôkazy nemieni akceptovať, potom je povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia daňového subjektu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené sťažovateľom. Sťažovateľ bol toho názoru, že ak mal správca dane pochybnosti o určitej skutočnosti, neznamená to, že jeho závery zodpovedajú skutkovému stavu a to až do času, kedy sú jednoznačne preukázané. Vyvodzovanie absolútnej dôkaznej povinnosti voči daňovému subjektu je v rozpore so zákonom. V danom prípade správca dane prenáša dôkazné bremeno na žalobcu v takom rozsahu, ktorý reálne vylučuje možnosť preukázať akúkoľvek skutočnosť tvrdenú žalobcom.

18. Sťažovateľ sa ohradil voči konštatovaniu uvedenému v bode 42 odôvodnenia napadnutého rozsudku: „Fotodokumentácia, zvukové záznamy a listiny - zmluvy a faktúry, ktoré sa týkajú obchodných vzťahov žalobcu s jeho odberateľmi nie sú dôkazmi, ktoré by boli schopné preukázať, že tieto služby pre žalobcu skutočne dodal žalobcom označený dodávateľ. Pokiaľ chce žalobca tvrdiť, že splnil hmotnoprávne podmienky odpočítania dane, správny súd poznamenáva, že tieto je potrebné preukázať vo vzťahu ku konkrétnym dodaniam, k čomu podľa správneho súdu nedošlo. Skutočnosť, že reálnu existenciu služieb sa sťažovateľ snažil preukázať ich dodaním svojim odberateľom, v rámci komplexného vyhodnotenia dôkazov neodstránila pochybnosti finančných orgánov o ich dodaní na vstupe osobou označenou na faktúre.“ Neakceptovanie zákonom uznaných účtovných dokladov a ďalších objektívnych dôkazov, ktorými žalobca preukazuje reálne dodanie služby podľa názoru nereflektuje aktuálnu rozhodovaciu prax najvyšších súdnych autorít a zároveň je v hrubom rozpore s ustanoveniami zákona o účtovníctve a daňových zákonov.

19. Sťažovateľ nesúhlasil ani s bodom 49 napadnutého rozsudku: „Správny súd zdôrazňuje, že bolo povinnosťou žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočítanie dane. Pri relevantných pochybnostiach správcu dane existencia faktúry a písomných dokladov sama o sebe nepostačuje.“ Podľa sťažovateľa správny súd opomenul uviesť, že sťažovateľ predložil nie len účtovné doklady, ale aj fotodokumentáciu, plagáty a ďalšie dôkazy o dodaní služieb, teda hmotne zachytený výsledok dodávateľskej činnosti. Žalobca poukázal na zásadný problém nesúlady extenzívneho výkladu daňových zákonov s ústavnými princípmi Slovenskej republiky, čo má vážne dôsledky na práva daňových subjektov. Podľa článku 152 ods. 4 Ústavy SR musia byť všetky zákony, vrátane daňových, vykladané v súlade s ústavou. Trestanie bez preukázania individuálneho zavinenia, uplatňovanie kolektívnej viny či extenzívne rozširovanie dôkazného bremena na osoby, ktoré nie sú priamo účastníkmi daného právneho vzťahu, odporuje princípom právneho štátu, právnej istoty a rovnosti pred zákonom.

20. K namietanému dokazovaniu vo vyrubovacom konaní, ktorý podľa správneho súdu nebol v rozpore so zákonom, pričom správny súd poukázal na právny názor vyslovený v rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/126/2022 zo dňa 17.10.2023 sťažovateľ zapochyboval, v čom bolo dokazovanie správcu dane po vrátení veci žalovaným v prospech procesných práv sťažovateľa a kde v pokyne žalovaného správcovi dane správny súd vzhliadol jasný pokyn, ktorým bol následne správca dane viazaný.

21. Podľa sťažovateľa je prioritnou úlohou orgánov daňovej správy zabezpečiť, aby daňové subjekty, ktorým vznikne povinnosť platenia dane, za podmienok uvedených v príslušných hmotnoprávných predpisoch upravujúcich jednotlivé druhy daní, tieto dane uhradili do štátneho rozpočtu, a tým naplnili jeho príjmovú časť. Pri plnení tejto úlohy daňové orgány v súlade s čl. 2 ods. 2 Ústavy SR konajú na základe Ústavy SR, v jej medziach, v rozsahu a spôsobom, ktorý stanoví zákon. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, Daňový poriadok osobitne upravuje inštitút zisťovania a preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Vyššie uvedené postupy na zistenie, riadne určenie dane a vo všeobecnosti postupy správcu dane v daňovom konaní nemožno vykonať v rozpore so zákonom. Vyššie uvedené treba aj so zreteľom na účel daňového konania, ktorým je správne zistenie dane v spojení s vyberaním dane tak, aby nedošlo k zníženiu daňových príjmov verejných rozpočtov, vykonávať v intenciách zákona a v zákonom stanovených limitoch. Sťažovateľ poukázal na to, že Ústavný súd Slovenskej republiky vo svojej judikatúre zdôrazňuje, že pri súdnom preskúmaní zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov musí všeobecný súd zohľadňovať, že týmito rozhodnutiami sa ukladá daňovému subjektu daňová povinnosť, ktorá priamo zasahuje do jeho majetkovej sféry a redukuje rozsah jeho majetku. Všetky daňové normy sú zo svojej podstaty založené na tom, že prioritne chránia záujem štátu, resp. iného verejného telesa (obce, vyššieho územného celku) na zabezpečení dostatočného objemu príjmov v prospech ich rozpočtov. Základným účelom daňového konania, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov, je vybratie dane tak, aby v globálnom vyjadrení výsledkov všetkých daňových konaní pred všetkými orgánmi daňovej správy nedošlo k zníženiu daňových príjmov verejných rozpočtov. Základnou zásadou daňového konania je zásada zákonnosti, zákonnosť je vyjadrením základného znaku právneho štátu formulovaného v ústave, v zmysle ktorého štátne orgány môžu konať len na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon (čl. 2 ods. 2 ústavy). Zásada zákonnosti je v zákone o správe daní a poplatkov konštruovaná tak, že v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a

ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní. Priorizovanie záujmov oprávnených príjemcov daní teda nemôže ísť na úkor rešpektovania práv a právom chránených záujmov tých osôb, ktoré tieto dane platia. Vychádzajúc z uvedeného možno uzavrieť, že ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený dodržiavaniu a rešpektovaniu práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom. Za situácie, kde právo umožňuje rozdielny výklad, nemožno pri riešení prípadu obísť fakt, že na poli verejného práva (daňového práva) štátne orgány môžu konať len to, čo im zákon výslovne umožňuje (na rozdiel od občanov, ktorí môžu konať všetko, čo nie je zakázané). Z tejto maximy potom vyplýva, že pri ukladaní a vymáhaní daní podľa zákona, teda pri de facto odnímaní časti nadobudnutého vlastníctva, sú orgány verejnej moci povinné šetriť podstatu a zmysel základných práv a slobôd. Inak povedané, v prípade pochybností sú povinné (orgány verejnej moci) postupovať miernejšie - in dubio mitius (Ústavný súd Českej republiky - rozhodnutie sp. zn. IV. ÚS 666/02).

22. Ďalej sťažovateľ poukázal na to, že daňový subjekt v procese správy daní (t. j. aj počas daňovej kontroly) zásadne preukazuje skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje /§ 24 ods. 1 v spojení s 45 ods. 2 písm. e) Daňového poriadku/, a okrem iného teda, že vykonal ekonomickú činnosť (§ 3 ods. 2 zákona o DPH) najmä vo forme prevodu vlastníckeho práva k tovaru alebo dodania služby za protihodnotu (§ 2 ods. 1 písm. a/ a b/ zákona o DPH) v rozsahu, kvalite a spôsobom vyplývajúcim z predložených účtovných dokladov (§ 10 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve) a od dodávateľa zákonným spôsobom uvedeným na faktúre (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH). Ak žalobca preukáže uskutočnenie zdaniteľného obchodu tak, ako ho deklaruje, môžu orgány finančnej správy neuznať daňovému subjektu právo na odpočítanie dane len z dôvodu splnenia podmienok preukazujúcich zneužitie práva alebo účasť na daňovom podvode. Iba toto v zmysle judikatúry Súdneho dvora prelamuje zásadu neutrality dane, podľa ktorej má byť zdaniteľná osoba (platiteľ dane) plne zbavená ľarchy DPH zaplatenej v cene tovarov a služieb, ak tieto použila na uskutočnenie ekonomických činností podliehajúcich spoločnému režimu DPH.

23. Vytýkané nedostatky neodstránil ani správny súd vo svojom rozhodnutí, z ktorého opätovne vyplýva, že dôvodom odmietnutia nároku na odpočítanie DPH je nepreukázanie dodania služieb podľa 49 zákona o DPH, avšak samotné odôvodnenie rozhodnutia tomuto záveru nezodpovedá. Rozhodnutie správneho súdu nemožno založiť len na súhlase s postupom správcu dane, pričom k námietkam sťažovateľa, resp. k žalobným dôvodom sa správny súd vyjadril v zmysle, že sťažovateľ nepredložil doklady osvedčujúce ním deklarované skutočnosti. Správny súd sa v predmetnej veci obmedzil len na konštatovanie tejto skutočnosti, pričom ďalej nevenoval námietkam sťažovateľa pozornosť a riadne ich v konaní nevyhodnotil. Postup správneho súdu, ktorý sa obmedzil na jednoduchý súhlas s rozhodnutím žalovaného bez toho, aby poskytol akýkoľvek právny názor vo veci, považoval sťažovateľ za hrubé porušenie práva na súdnu ochranu.

24. K argumentácii daňových orgánov i správneho súdu, že daňový subjekt je povinný preukazovať ním tvrdené rozhodujúce skutočnosti, a preto si musí daňový subjekt zaobstarať dostatok dôkazných prostriedkov preukazujúcich uskutočnenie obchodu deklarovaného predloženými faktúrami, a že ak takéto dôkazy nepredloží, znamená to, že neuniesol dôkazné bremeno, a to v konečnom dôsledku spôsobí neuznanie práva na odpočítanie dane, sťažovateľ uviedol, že z napadnutého rozhodnutia správneho súdu, ako ani z predchádzajúcich rozhodnutí daňových orgánov nie je zrejmé, aký dôkazný prostriedok by bol v tomto prípade postačujúci, vzhľadom k tomu, že žalobca predložil všetky dôkazy, ktoré bolo v danom prípade objektívne možné predložiť, teda nie len účtovné doklady, ale aj dôkazy preukazujúce reálne uskutočnenie dodaných služieb, pričom ani následné svedecké výpovede konateľov zainteresovaných dodávateľských a odberateľských spoločností pre správcu dane, pre Finančné riaditeľstvo SR, ani pre správny súd neboli vierohodné, prípadne ich ani len nevyhodnotili. Správca dane bez akéhokoľvek logického a relevantného zdôvodnenia spochybnil hodnovernosť dôkazov predložených žalobcom alebo zabezpečených správcou dane v daňovom konaní, ktoré svedčia v prospech dodania služby, čím následne zdôvodňuje neunesenie dôkazného bremena žalobcom. Správca dane tak vytvoril stav, kedy pre daňový subjekt, v tomto prípade sťažovateľa, je hodnovernosť akéhokoľvek dôkazu závislá od ľubovôle správcu dane. Tieto závažné nedostatky daňového konania neboli žiadnym spôsobom odstránené a napravené ani v odvolacom konaní ani v konaní pred správnym súdom, pričom nesprávnosť a nezákonnosť postupu žalovaného a správcu dane ponechal správny súd úplne nepovšimnutú. Podľa sťažovateľa riadne preukázal deklarované skutočnosti a vyčerpal tak svoje dôkazné bremeno, pričom sa správca dane spoločne so správnym súdom v napadnutom rozsudku obmedzili na neodôvodnené spochybňovanie takejto skutočnosti.

Dôkazné bremeno, ktoré znáša daňový subjekt je limitované ustanovením § 24 ods. 1 až 3 Daňového poriadku, ktoré však v záujme zachovania ústavne konformného výkladu tohto ustanovenia nie je možné vykladať extenzívne na ťarchu daňového subjektu a zaťažiť ho preukázaním skutočností, ktoré svojou účasťou nezabezpečoval. Sťažovateľ považoval za neprípustné, aby ním predložené listinné dôkazy mali nižšiu dôkaznú silu než závery správcu dane založené na absencii dôkazu.

25. Sťažovateľ záverom kasačnej sťažnosti namietal, že správny súd sa vôbec nevysporiadal s argumentáciou sťažovateľa uvedenou v podanej žalobe. Z rozsudku správneho súdu nie je zrejmé, na základe čoho považoval tvrdenie o nepreukázaní reálneho dodania služby a neunesení dôkazného bremena za opodstatnené a na základe čoho tak rozhodol o neopodstatnenosti žalobných dôvodov.

26. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol kasačnú ťažnosť zamietnuť. Zotrvával na tvrdení, že skutkový stav bol zistený dostatočne, všetky zabezpečené dôkazy boli vyhodnotené v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov a závery o nesplnení podmienok pre odpočítanie dane v zmysle § 49 a § 51 zákona o DPH boli odôvodnené a správne. Sťažovateľ neunesol svoje dôkazné bremeno a správcovi dane nepreukázal, že zákonom stanovené hmotnoprávne podmienky pre uplatnenie odpočítania dane, boli splnené, že k reálnemu uskutočneniu zdaniteľných obchodov došlo tak, ako je to deklarované preverovanými faktúrami.

III. Konanie na kasačnom súde

27. Prejednávaná vec bola predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky - ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie. Najvyšší správny súd 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 dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná.

28. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Správneho súdu v Košiciach č. k. KE-6S/33/2021-97 zo dňa 24.10.2024, ktorým súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal súdneho prieskumu a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100079306/2021 zo dňa 19.01.2021.

29. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane Daňový úrad Košice vykonal u žalobcu ako daňového subjektu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie december 2017 v zmysle § 46 ods. 1 Daňového poriadku a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Daňová kontrola začala dňa 28.05.2018 na základe oznámenia o vykonaní daňovej kontroly č. 00893519/2018 zo dňa 07.05.2018. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol č. 100187469/2019 zo dňa 09.01.2019, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole žalobcovi doručený dňa 30.01.2019. Správca dane dňa 10.07.2019 prerokoval pripomienky predložené žalobcom k protokolu a zotrval na závere, že žalobca nepreukázal, že služby z nižšie uvedených faktúr boli uskutočnené práve spoločnosťami uvedenými na faktúrach.

30. V kontrolovanom zdaňovacom období si žalobca uplatnil odpočítanie dane z dodania tovarov a služieb (okrem iných aj) od spoločnosti LUC CAR, s. r. o., so sídlom Gorkého 10, Bratislava, IČO: 50 565 508 za zverejnenie reklamy pre klientov ako partnerov Zimných majstrovstiev SR kadetov na základe faktúr

- č. 1020170318, so základom dane 2.850,- € a DPH 570,- €;

- č. 1020170319, so základom dane 4.750,- € a DPH 950,- €;

- č. 1020170320, so základom dane 4.750,- € a DPH 950,- €;

- č. 1020170321, so základom dane 23.750,- € a DPH 4.750,- €;

- č. 1020170322, so základom dane 10.000,- € a DPH 2.000,- € a

od spoločnosti HK Trans, s.r.o. so sídlom Znievska 19, Bratislava, IČO: 46 102 540 za zverejnenie reklamy pre klientov ako partnerov GP series na základe faktúr

- č. OF3112035, so základom dane 1.900,- € a DPH 380,- €;

- č. OF3112036, so základom dane 4.750,- € a DPH 950,- €;

- č. OF3112037, so základom dane 4.750,- € a DPH 950,- €;

- č. OF3112038, so základom dane 9.500,- € a DPH 1.900,- €;

- č. OF3112039, so základom dane 14.250,- € a DPH 2.850,- € a
- č. OF3112040, so základom dane 15.000,- € a DPH 3.000,- €.

31. Správca dane rozhodnutím č. 101499480/2020 zo dňa 29.09.2020 podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 19.250,00 € na DPH za zdaňovacie obdobie december 2017. Správca dane nepriznal žalobcovi odpočítanie dane za kontrolované zdaňovacie obdobie apríl 2017, pretože vykonaným dokazovaním boli zistené porušenia § 51 ods. 1 v nadväznosti na § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), nakoľko nebol reálne preukázaný vznik daňovej povinnosti podľa § 19 v nadväznosti na § 8 a § 9 zákona o DPH z titulu dodania tovaru alebo služieb v tuzemsku deklarovanej dodávateľom LUC CAR, s. r. o. a HK Trans, s. r. o., a teda nebol preukázaný vznik práva na odpočítanie dane.

32. Žalobca podal proti rozhodnutiu správcu dane odvolanie. Žalovaný rozhodnutím č. 100079306/2021 zo dňa 19.01.2021 rozhodnutie správcu dane potvrdil. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný uviedol, že žalobca preukazoval splnenie podmienok pre odpočítanie dane iba faktúrami, zmluvami, účtovnými dokladmi, fotodokumentáciou zverejnených billboardov, plagátov a panelov a tvrdením o realizácii deklarovanej služby deklarovateľmi. Žalobca však nepredložil žiadne jednoznačné doklady, ktoré by preukazovali dodanie služieb práve týmito spoločnosťami. Žalobca neuviedol žiadne bližšie informácie o tom, kto, kde, kedy a za akých konkrétnych okolností služby dodal, nešpecifikoval konkrétne služby, ich rozsah a podobne. Poukázal na skutočnosť, že dodávateľské spoločnosti sú aktuálne nekontaktné, zároveň konateľ spoločnosti HK Trans, s. r. o. poprel výkon obchodnej činnosti na území Slovenska, poprel, že by bol konateľom akejkoľvek slovenskej obchodnej spoločnosti, že by poznal žalobcu, a tiež poprel vystavenie a podpísanie faktúr, ktoré boli predmetom preverovania správcou dane. Ďalej uviedol, že aktuálny konateľ spoločnosti LUC CAR, s. r. o. poprel výkon obchodnej činnosti na Slovensku a nemal žiadne informácie od tejto spoločnosti, ani o žalobcovi. Fakturácia služieb konkrétnym odberateľom žalobcu ani fotodokumentácia zverejnenej reklamy ešte nepreukazujú, že k dodaniu týchto služieb došlo práve dodávateľmi uvedenými na faktúrach a že zákonné podmienky pre odpočítanie dane boli splnené. Taktiež žalovaný uviedol, že nepriznanie práva na odpočítanie dane zo všetkých faktúr od spoločnosti HK Trans, s. r. o. nebolo odôvodnené preverovaním dodania reklamy u spoločnosti MJ TRADE, s. r. o.. Správca dane v tomto prípade vychádzal z vyjadrenia svedka Gábora Lukácsa, konateľa spoločnosti HK Trans, s. r. o., ktorého vypočula maďarská daňová správa, ktorá opakovane potvrdila, že vypočula osobu, ktorej identifikačné údaje sú zhodné s údajmi, ktorými disponoval správca dane a ktoré boli zistené v spolupráci s Okresným súdom Košice I. Vo vzťahu k faktúram od spoločnosti LUC CAR, s.r.o. bývalý konateľ Gergely Mráz ani aktuálny konateľ Zsolt Varádi nepredložili správcovi dane žiadne doklady, ktorými by preukázali reálne dodanie služieb žalobcovi. Navyše z vyjadrení Gergelya Mráza vyplynulo, že reklamné služby mal iba sprostredkovať.

IV. Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

33. Podľa § 9 ods. 1 zákona o DPH dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane

- a) prevodu práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu,
- b) poskytnutia práva užívať hmotný majetok,
- c) prijatia záväzku zdržať sa konania alebo strpieť konanie alebo stav,
- d) služby dodanej na základe poverenia alebo rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona.

34. 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.

35. Podľa § 49 ods. 2 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

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,

d) zaplatená správcom dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

36. 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.

37. 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 pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

38. 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.

39. 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 správcom dane z jeho činnosti.

40. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

41. Úlohou kasačného súdu bolo podrobiť hodnoteniu právne posúdenie veci (postupu a rozhodnutia žalovaného) správnym súdom a vyjadrenia jeho právnych úvah v odôvodnení kasačnou sťažnosťou napadnutého rozhodnutia. Vo vzťahu k skutkovým zisteniam sa kasačný súd obmedzuje na overenie, či správnymi orgánmi a správnym súdom zistený skutkový stav zodpovedá obsahu spisu (vykonanému dokazovaniu) a či preskúmané rozhodnutia obsahujú dostatok skutkových dôvodov vo vzťahu k vyodeným právnym záverom.

42. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že nekontaktnosť dodávateľa alebo nedostatok personálnych alebo materiálnych kapacít pre dodanie nemôžu byť dôvodom pre nepriznanie odpočtu dane. Predovšetkým však tvrdil, že pred daňovými orgánmi splnil svoju dôkaznú povinnosť daňovým subjektom preukazovaným skutočnostiam a že daňové orgány nespochybnili reálnosť existencie obchodu týkajúceho sa reklamných služieb. Z toho dôvodu mal za to, že sa dôkazné bremeno v konaní presunulo na daňové orgány. Sťažovateľ poukázal na právne závery rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/15/2020 z 30.06.2022 a predovšetkým na právne závery uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C 610/19 Vikingo.

43. Pokiaľ správca dane má v konaní za preukázané, že dodávateľská spoločnosť v čase rozhodnom pre posúdenie veci nemala žiadnych zamestnancov alebo nemala žiadny majetok a ani priestory na podnikanie, teda nedisponovala žiadnym materiálno technickým vybavením, takéto zistenia samy o sebe neodôvodňujú odmietnutie práva na odpočet dane. Kasačný súd zdôrazňuje, že pokiaľ by nebolo plnenie poskytnuté sťažovateľovi skutočne vykonané dodávateľom uvedeným na faktúrach, samotná takéto skutočnosť ešte nepostačuje na vylúčenie práva na odpočet, na ktoré má žalobca nárok. (rozsudok Súdneho dvora EÚ, vo veci C-18/13, bod 31, 32).

44. Samotné zistenie, že dodávateľ so správcom dane nespolupracuje, na adrese sídla nie je evidovaný a zásielka s predvolaním konateľa sa vrátila správcom dane späť s poznámkou maďarského doručovateľa pošty o tom, že príjemca je neznámy, nie je dôkazom vo vzťahu k zisťovaniu reálnosti obchodnej spolupráce sťažovateľa s dodávateľom v čase rozhodnom pre posúdenie veci.

45. Sťažovateľovi vyrubený rozdiel dane na DPH za zdaňovacie obdobie december 2017 bol dôsledkom záveru správcu dane, že zo strany daňového subjektu (sťažovateľa) nebolo preukázané prijatie reklamných služieb podľa faktúr od na faktúrach uvedených dodávateľov obchodných spoločností LUC CAR, s. r. o. a HK Trans, s. r. o., pričom daňové orgány spochybnili daňový status deklarovaných dodávateľov.

46. Vo všeobecnosti je účelom daňového konania zisťovanie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto v tej súvislosti zakotvuje oprávnenia daňových orgánov zamerané na zisťovanie splnenia zákonných povinností daňovými subjektmi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, Daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Dokazovanie vykonáva správca dane, pričom však daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

47. V rozhodnutí vo veci C-154/20 *Kemwater ProChemie* k výkladu práva EÚ Súdny dvor EÚ uvádza, že „Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe sa má nepriznať bez toho, aby daňový úrad musel preukázať, že zdaniteľná osoba sa dopustila podvodu na DPH alebo že vedela, alebo mala vedieť, že uvádzané plnenie, na ktorom sa zakladá právo na odpočítanie dane, bolo súčasťou takéhoto daňového podvodu, ak v prípade, že tento skutočný dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb nebol identifikovaný, táto zdaniteľná osoba nepredloží dôkaz o tom, že tento dodávateľ alebo poskytovateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby, pokiaľ vzhľadom na skutkové okolnosti a napriek dôkazom poskytnutým touto zdaniteľnou osobou chýbajú údaje potrebné na overenie, či skutočný dodávateľ alebo poskytovateľ mal toto postavenie.“

48. Súdny dvor EÚ sa v rozhodnutí vo veci *Kemwater* venoval statusu osoby deklarovaného dodávateľa a konštatoval, že uvedenie osoby deklarovaného dodávateľa na daňovom doklade nie je hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane, avšak status osoby deklarovaného dodávateľa hmotnoprávnou podmienkou je. Dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. Takýto záver možno vidieť aj vo význame, že okrem preukázania dodania tovaru a služby je povinnosťou osoby uplatňujúcej si odpočítanie dane preukázať, že osoba, ktorá tovar alebo službu dodala, bola zdaniteľnou osobou a že jej týmto dodaním vznikla daňová povinnosť. Tieto dôkazy môžu okrem iného zahŕňať dokumenty, ktorými disponujú dodávatelia a poskytovatelia, od ktorých zdaniteľná osoba kúpila tovar alebo služby, za ktoré zaplatila DPH (*Ferimet*, C-281/20, bod 39; *Kemwater ProChemie*, C-154/20, bod 34). Nestačí, aby skutočnosti o dodávateľovi vyplývali iba z faktúry, ako formálnej podmienky, ale zásada neutrality DPH vyžaduje, aby sa odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe priznalo len, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky.

49. Uznesenie Súdného dvora EÚ vo veci C-610/19 *Vikingo* k výkladu práva EÚ uvádza: „Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštatnej praxi, na základe ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože po prvej osoba, ktorá vyhotovila faktúru, uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čímž tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, po druhej neboli dodržané vnútroštatne právne predpisy v oblasti účtovníctva, po tretej dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom, nebol ekonomicky opodstatnený a po štvrté v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca, sa vyskytli nezrovnalosti. Takéto zamietnutie je možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštatnému súdu.“

50. Z rozhodnutia vo veci *Vikingo* vyplýva, že v prípade spochybnených subdodávateľov v kontexte prejednávanej veci je možné nepriznať odpočítanie dane v prípade, kedy by bola preukázaná účasť alebo aspoň vedomosť daňového subjektu o podvodnom konaní niektorého zo subjektov zapojených do obchodného reťazca. Právne závery tohto rozhodnutia sú aplikovateľné pre prípady,

kedy nie je sporné dodanie tovaru (alebo služby), deklarovaný dodávateľ sa k dodaniu hlási, pričom však problematickým (sporným) je možné zneužitie práva spoločného systému DPH v posudzovanom transakčnom reťazci.

51. Aplikovateľnosť právnych záverov rozhodnutia vo veci Kemwater alebo právnych záverov rozhodnutia vo veci Vikingo je možná za rozdielnych skutkových okolností.

52. Je potrebné pripomenúť, že daňový subjekt preukazuje 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, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní a tiež vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

53. Daňové orgány pri vyrubovacom konaní majú na výber z dvoch alternatív právneho posúdenia, ktoré závisí od skutočného stavu veci zisteného pri daňovej kontrole.

54. Pokiaľ by sa v konaní nepreukázalo (k dôkaznému bremenu neskôr), že zdaniteľné obchody vôbec neprebehli, alebo by sa zistilo, že plnenia deklarované daňovým subjektom sa u neho nenachádzajú, resp. nezanechali žiadnu stopu svojej existencie, alebo z dôkazov produkovaných daňovým subjektom nevyplýva existencia materiálneho plnenia, správca dane by mohol uzavrieť, že daňovému subjektu tovar alebo služby neboli nikdy dodané. Zároveň by potom bolo namieste konštatovať, že daňový subjekt preukazne nebol súčasťou reálnych plnení, z ktorých si uplatňoval odpočet dane. Za určitých okolností by bolo možné tiež tvrdiť, že daňový subjekt bol súčasťou tvrdených obchodných vzťahov, ktoré ako celok vytvorili umelú situáciu, ktorej (jediným) cieľom bolo vytvoriť podmienky potrebné na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe. Vtedy by na takéto plnenia daňové orgány neprihliadali a daňovému subjektu by bolo možné odoprieť vrátenie príslušnej DPH uplatnenej z dodávateľskej (prijatej) faktúry.

55. Pokiaľ by sa v konaní preukázalo, že zdaniteľné obchody síce prebehli, avšak daňový subjekt bol pritom súčasťou obchodu (alebo reťazca obchodov), v ktorom sa vyskytol daňový podvod, resp. jedna z osôb poskytujúcich zdaniteľné plnenia z reťazca, ktorá vystavila faktúru, sa dopustila nezákonnosti, v takom prípade mohli daňové orgány zamietnuť daňovému subjektu právo odpočítať hodnotu splatnej alebo zaplatenej DPH, avšak len za predpokladu, že tieto orgány objektívne preukázali, že daňový subjekt vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. (napr. rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-80/11 z 21.06.2012 - Mahagében a Dávid, čl. 50)

56. Správca dane v priebehu daňovej kontroly vo vzťahu k spoločnosti HK Trans, s. r. o. zistil, že sťažovateľ (ako objednávateľ) podľa svojho tvrdenia uzavrel dňa 31.10.2017 so spoločnosťou HK Trans, s. r. o. (ako dodávateľ) zmluvu o reklame. Predmetom zmluvy bolo zverejnenie reklamy pre sťažovateľa ako reklamného partnera na medzinárodných podujatiach série GP. Zmluvu za dodávateľa podpísal konateľ Gábor Lukács. Hodným zreteľa bolo zistením, že z bankového účtu spoločnosti HK Trans, s. r. o. vyberal hotovosť D. P.. Ten pred daňovým orgánom vypovedal, že spoločnosť HK Trans, s. r. o. ani jej konateľa nepozná a vklady a výbery hotovosti vykonával na základe ponuky a za asistencie osoby J. z Malej ldy za finančnú odmenu. Tieto skutočnosti priamo nepreukazujú ale dôvodne indikujú zneužitie spoločného systému DPH, kedy dodávateľská spoločnosť vykazuje znaky nastrčenej osoby len na účely fakturovania a následného uplatnenia odpočítania dane. Prostredníctvom MVI správca dane požiadal o vypočítanie Gábora Lukácsa, konateľa HK Trans, s. r. o. v čase deklarovaného obchodu. Gábor Lukács uviedol, že nemá informácie o činnosti spoločnosti a nedisponuje žiadnymi dokumentmi. V preverovanom období mal iba príjem zo zamestnania, pracoval vo viacerých spoločnostiach, ale neuchoval si o tom doklady, uviedol tiež, že obchodnú činnosť na území Slovenskej republiky nevykonával, nikdy nebol konateľom žiadnej slovenskej obchodnej spoločnosti, nevystavil a nepodpísal žiadne faktúry v mene spoločnosti HK Trans, s. r. o. a nepozná sťažovateľa ani jeho konateľa.

57. Podľa tvrdenia sťažovateľa spoločnosť LUC CAR, s. r. o. poskytla v posudzovanom zdaňovacom období služby spočívajúce v zverejnení reklamy pre klientov sťažovateľa ako partnerov Zimných majstrovstiev SR kadetov. Správca dane prostredníctvom MVI zistil, že súčasný konateľ dodávateľskej spoločnosti Zsolt Váradi vo svojej výpovedi pred maďarským správcom dane uviedol, že nevykonával

obchodnú činnosť na území Slovenskej republiky. Ďalej uviedol, že cestováva do Košíc, kde rekonštruje pece alebo rúry v spoločnosti Gloabau, pripustil však, že tam podpisoval bližšie nešpecifikované dokumenty. Spoločnosť LUC CAR, s. r. o. ani sťažovateľa nepozná. V čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia bol konateľom spoločnosti LUC CAR, s. r. o. Gergely Mráz, ktorý počas daňovej kontroly so správcom dane nespolupracoval, na ústne pojednávanie sa nedostavil, hoci si prevzal zásielku s predvolaním. Gergely Mráz ako svedok vypočutý v inom konaní a na otázky správcu dane odpovedal iba všeobecne, nič si nepamätal, v úvode ústneho pojednávania si nespomínal na činnosti, ktoré boli predmetom fakturácie a pôsobil neisto. Neskôr na základe návrhu žalobcu vo vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly bol Gergely Mráz správcom dane vypočutý. Svedok síce na rozdiel od jeho predchádzajúcej výpovede uviedol, že v preverovanom období vykonával obchodnú činnosť a bol sprostredkovateľom stavebných prác a reklamy, nevedel však predložiť žiadne daňové doklady spoločnosti LUC CAR, s. r. o. a predložil iba protokol o odovzdaní a prevzatí účtovníctva spoločnosti LUC CAR, s. r. o. zo dňa 06.12.2017 s tvrdením, že účtovníctvo bolo odovzdané súčasnému konateľovi. Svedok potvrdil, že pozná sťažovateľa a že komunikoval s konateľom sťažovateľa a tiež potvrdil, že podpis a pečiatka na faktúrach sú jeho. Potvrdil uskutočnenie deklarovaných obchodov a ďalej popísal spôsob vykonania týchto obchodov s tým, že po prevzatí materiálov od konateľa sťažovateľa tieto odovzdal svojim subdodávateľom. Za hodné zreteľa však považoval kasačný súd tvrdenie svedka, že iba sprostredkoval dodanie reklamy. V nesúlade s tvrdením svedka bolo zistenie, že predmetom sťažovateľom počas daňovej kontroly predložených faktúr, bolo zverejnenie reklamy. Vo vzťahu k tvrdeniam o subdodávkach si svedok nepamätal, kto reklamu vyhotovil, neuviedol obchodné mená subdodávateľov a ku všetkým deklarovaným obchodom sa vyjadril len vo všeobecnej rovine, bez presnej špecifikácie a určenia miesta, času a spôsobu zdaniteľných plnení. Svedok správcovi dane predložil fotodokumentáciu z Majstrovstiev Slovenska vo vodnom póle. Pokiaľ svedok potvrdil dodanie služieb sťažovateľovi, v rozpore s týmto tvrdením bola výpoveď aktuálneho konateľa spoločnosti LUC CAR, s. r. o., ktorý mal mať k dispozícii všetky účtovné doklady. Aktuálny konateľ poprel výkon obchodnej činnosti na Slovensku a nemal žiadne informácie o sťažovateľovi. Kasačný súd v súhrne považoval výpoveď Gergely Mráza za nepreukazujúcu uskutočnenie fakturovaných dodaní spoločnosti LUC CAR, s. r. o.. Pokiaľ svedok vo svojej výpovedi uviedol, že jedným z odberateľov bola spoločnosť MOKRÁ LOPTA TEAM, s. r. o., žiada sa poukázať na prepojenie sťažovateľa s uvedeným odberateľom. Vplyva to z rôznorodého prieniku osôb alebo sídiel vo viacerých spoločnostiach ako napríklad Slovenský zväz vodného póla alebo ŠK Hornet - marketing s. r. o. a pod. Túto skutočnosť hodnotil kasačný súd za oslabujúcu dôvodnosť potreby dodania predmetných reklamných služieb sťažovateľa nie priamo ale cez tretie osoby, ktorý navyše k poskytovaniu takýchto služieb nemali žiadne personálne ani materiálne kapacity. Bývalý konateľ Gergely Mráz ani aktuálny konateľ Zsolt Varádi nepredložili správcovi dane žiadne doklady, ktorými by preukázali reálne dodanie služieb sťažovateľovi.

58. Možno teda zhrnúť, že daňové orgány pri svojom rozhodovaní vychádzali z preukázaného zistenia, že v daňovom konaní nebolo preukázané, že sťažovateľ nadobudol služby od dodávateľov označených na predložených faktúrach, z ktorých si v príslušných zdaňovacích obdobiach uplatnil nárok na odpočet DPH. Tým, že sťažovateľ neprodukoval dôkazy preukazujúce dodanie predmetných služieb, nespĺnil podmienku práva na odpočítanie dane podľa zákona o DPH. V danom prípade teda nešlo o situáciu, kedy by daňové orgány tvrdili, že žalobcom boli prijaté služby. Dodanie služieb, o ktorých sťažovateľ tvrdil, že boli subdodávkou ním dodaných služieb pre jeho odberateľov, nebolo v daňovom konaní preukázané - dodanie služieb sťažovateľovi bolo správcom dane dôvodne spochybnené a tieto pochybnosti sťažovateľ nevyvrátil. V danom prípade nešlo o „zlyhanie“ na subdodávateľskom stupni, ale existovala dôvodná pochybnosť, že služby boli dodané osobou uvedenou na faktúre. Možno preto zhrnúť, že na zistený skutkový stav nebolo možné aplikovať právne závery vychádzajúce z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Vikingo, ako požadoval sťažovateľ, ani v zmysle ďalšej judikatúry vykonanie tzv. Axel Kittel testu, keďže aj ten sa vzťahuje na posúdenie účasti na daňovom podvode alebo zneužití práva, kedy konanie daňového subjektu in fraudem legis je postavené na existencii zdaniteľného plnenia.

59. Kasačný súd sa uvedeným konštatovaním nijako neodkláňa od chápania a konceptu inštitútu právnej zodpovednosti, z ktorého vyplýva, že nikto nemože znášať zodpovednosť za konanie tretieho subjektu, na ktoré nemá žiaden dosah, resp. ktoré je mimo jeho vplyvu a moci aprobovanej právom. Nedostatky v účtovnej evidencii, prípadne akejkoľvek inej daňovo relevantnej dokumentácii, ako aj inej nezrovnalosti na strane tretej osoby nemožno bez opory v zákone pričítať na ťarchu daňového subjektu, ktorý je s touto osobou v dodávateľsko-odberateľskom vzťahu. Súdny dvor (ani

vnútroštátna judikatúra) však neprikazuje správcovi dane v prípadoch zistených nedostatkov na strane tretích subjektov priznať kontrolovanému daňovému subjektu právo na odpočet dane automaticky bez ohľadu na ďalšie okolnosti, ale len konštatuje, že to bez ďalšieho (dokazovania) nemá viesť k záveru o nepreukázaní existencie zdaniteľného plnenia. Právne významným predpokladom na prospech priznania práva na odpočet dane je zistenie, že kontrolovaný daňový subjekt disponuje vlastnými daňovo významnými dokazmi, ktoré preukazujú opak.

60. „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 podať riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dokazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dokaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybni vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dokazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dokaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo návrhnutím ďalších dokazov vyvráti spochybnenie jeho povodných dokazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dokazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednacej“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009).

61. Daňový subjekt preukazuje 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, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

62. Nepostacuje preto predložiť faktúru a dodacie listy fotodokumentáciou zverejnených billboardov, plagátov a panelov prípadne výpisy z účtu potvrdzujúce platby za fakturované tovary alebo služby. Pokiaľ správca dane nadobudne na základe nedostatku predložených dôkazov alebo na základe v konaní vykonaných dokazov povodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného plnenia, je oprávnený vyzvať daňový subjekt na predloženie ďalších dokazov. Týmto sa na daňový subjekt prenáša dokazné bremeno. V súlade s vyššie uvedeným kasacným súdom konštatuje, že pokiaľ daňový orgán v daňovom konaní vzniesol pochybnosti o splnení podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane, bolo dokazným bremenom sťažovateľa tieto pochybnosti vyvrátiť buď priamo predložením relevantných dokazov alebo návrhom vykonania ďalších dokazov.

63. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie dane je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou na faktúre je zákonnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nebolo uskutočnené, potom len formálna existencia faktúry, ako aj ďalších listinných dôkazov, napr. dokladov o zaplatení alebo dodacích listov, nie je predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Pri preukazovaní je významný aj charakter zdaniteľného plnenia.

64. Odpočítanie dane je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dokaznou 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. Daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, odrážajú realizované plnenie. Len pokiaľ nad všetky pochybnosti zodpovedá predložená faktúra reálnemu plneniu, možno akceptovať na základe nej odpočítanie dane.

65. V prípade, že zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že daňovým subjektom predložené písomnosti naozaj odrážajú uskutočnené zdaniteľné plnenie, je možné v nich obsiahnuté informácie považovať za relevantný či rozhodujúci dôkaz. Správca dane svojimi zisteniami môže dôvodne spochybniť, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako je to uvedené na predložených faktúrach. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia a doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, ak považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt

na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazať, akým konkrétnym spôsobom má preukázať pravdivosť svojich tvrdení.

66. Kasačný súd súhlasil so záverom daňových orgánov, že sťažovateľ nepredložil žiadne jednoznačné doklady, ktoré by preukazovali dodanie služieb práve na faktúrach uvedenými spoločnosťami a nevedol ani žiadne bližšie informácie o tom, kto, kde, kedy a za akých konkrétnych okolností služby dodal, nešpecifikoval konkrétne služby, ich rozsah a podobne.

67. K sťažovateľom sporovanej otázke dôkaznej povinnosti kasačný súd poukazuje na ustálený právny názor opierajúci sa aj o rozhodovaciu činnosť ústavného súdu prezentovaný napríklad v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/12/2017 zo dňa 18.05.2018 alebo v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8 Sžf 6-7/2014 z 26. marca 2015, z ktorého vyplýva, že: „splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii, predložení dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané. Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 v spojení s § 49 ods. 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania DPH), a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený“.

68. V tejto súvislosti možno poukázať aj na rozsudok NS SR 1Sžf/52/2016 zo dňa 28.11.2017, bod 18: „Daňový subjekt v procese správy daní (t.j. aj počas daňovej kontroly) zásadne preukazuje skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje (§ 24 ods. 1 v spojení s § 45 ods. 2 písm. e/ Daňového poriadku), okrem iného že vykonal ekonomickú činnosť (§ 3 ods. 2 zákona o DPH) najmä vo forme kvázi prevodu vlastníckeho práva k tovaru alebo dodania služby za protihodnotu (§ 2 ods. 1 písm. a/ a b/ zákona o DPH), v rozsahu, kvalite a spôsobom vyplývajúcim z predložených účtovných dokladov (§ 10 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve) a od dodávateľa zákonným spôsobom uvedeného na faktúre (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH). Ak preukáže uskutočnenie zdaniteľného obchodu tak, ako ho deklaruje, môžu orgány finančnej správy neuznať daňovému subjektu právo na odpočítanie dane len z dôvodu splnenia podmienok preukazujúcich zneužitie práva alebo účasť na daňovom podvode. Iba toto v zmysle judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) prelomuje zásadu neutrality dane, podľa ktorej má byť zdaniteľná osoba (platiteľ dane) plne zbavená ťarchy DPH zaplatenej v cene tovarov a služieb, ak tieto použila na uskutočnenie ekonomických činností podliehajúcich spoločnému režimu DPH.“

69. Na druhej strane však treba pripomenúť, že dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne a nemožno ho ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých resp. akýchkoľvek skutočností, teda i ohľadne tých, ktorých takáto povinnosť stíha úplne iný subjekt. Podľa Najvyššieho súdu SR v rozhodnutí sp. zn. 3 Sžf/1/2011 vo veci Iron Club: „...daňový subjekt vyčerpal vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má k tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane. Je nevyhnutné rozlišovať okruh dôkazov, ktoré daňový subjekt štandardne uchováva o existencii zdaniteľného plnenia od následného forenzného dokazovania.“ Taktiež Najvyšší súd SR v rozsudku sp. zn. 3 Sžf 1/2010 (I. Gergelová c/a Daňové riaditeľstvo SR „Daňovému subjektu zákon nedáva právne prostriedky na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov a stavu ich povinných evidencií“.

70. Preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre odpočítanie dane. V danom prípade však sťažovateľ nepreukázal fyzickú existenciu tovaru alebo plnenie služieb nadobudnutých

podľa predložených faktúr, čím vedome nevyvrátil dovodne pochybnosti vyplývajúce z indícií spochybňujúcich materiálnu existenciu ním tvrdených obchodov vyslovených daňovými orgánmi.

71. V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k vynaloženiu výdavkov skutočne na jeho strane došlo. Isteže môže nastať situácia, kedy z rôznych dôvodov dodávateľa alebo subdodávateľa nevedia preukázať dodanie tovaru alebo služby a tým vznik daňovej povinnosti, ktorá následne u kontrolovaného daňového subjektu podmieňuje právo na odpočítanie dane. Môže nastať situácia, že dodávateľa alebo subdodávateľa kontrolovaného daňového subjektu sú nekontaktní alebo inak porušili právne predpisy týkajúce sa DPH (napr. nepodali daňové priznanie). Už samotné zistenie skutočnosti, že vystavovatelia dotknutých daňových dokladov nevedia preukázať pôvod tovaru alebo služby, spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o výške výdavkov vychádzajúcich z týchto dokladov a deklarovaných v jeho daňovom priznaní. V takom prípade je povinnosťou kontrolovaného daňového subjektu predložiť daňovému orgánu dostatok dôkazov, ktoré potvrdia ním tvrdené (reálne) uskutočnenie obchodu (zdaniteľného plnenia).

72. Za nedôvodnú považoval kasačný súd sťažovateľovu námietku, že „z napadnutého rozhodnutia správneho súdu, ako ani z predchádzajúcich rozhodnutí daňových orgánov nie je zrejmé, aký dôkazný prostriedok by bol v tomto prípade postačujúci, vzhľadom k tomu, že žalobca predložil všetky dôkazy, ktoré bolo v danom prípade objektívne možné predložiť, teda nie len účtovné doklady, ale aj dôkazy preukazujúce reálne uskutočnenie dodaných služieb, pričom ani následné svedecké výpovede konateľov zainteresovaných dodávateľských a odberateľských spoločností pre správcu dane, pre Finančné riaditeľstvo SR, ani pre správny súd neboli vierohodné, prípadne ich ani len nevyhodnotili“.

73. Správca dane, pokiaľ považuje tvrdenia daňového subjektu za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má preukázať pravdivosť svojich tvrdení.

74. Podnikateľ má okrem bežných daňových dokladov a účtovných dokladov byť schopný preukázať aj inými dôkazmi, že k obchodu došlo deklarovaným spôsobom a v tvrdenom rozsahu. Podnikateľ pri svojej činnosti má dbať na to, aby realnosť obchodu vedel preukázať aj po ukončení obchodu v budúcnosti, napr. pred daňovými orgánmi. Pokiaľ uzatvára reálny a korektný obchod, nepochybne na jeho zabezpečenie vykonáva aj potrebnú hmatateľnú aktivitu. Potom celkom isto spomínanými dôkazmi do budúcnosti disponuje. Kasačný súd má na mysli, že je rozumné sa domnievať, že činnosť podnikateľa konajúceho s očakávanou (bežnou) obchodníckou opatrnosťou a odbornou starostlivosťou, pokiaľ je hodnota obchodu relatívne vysoká (nie bagateľná), čo bolo deklarované aj v posudzovaných dodávkach, v sebe zahŕňa potrebu (častejšie alebo aspoň nejakej) komunikácie medzi zmluvnými stranami, bude zaznamenaná (archivovaná) a zanechá jasnú hmatateľnú stopu buď v podobe elektronickej alebo písomnej komunikácie alebo v podobe rôznych relevantných podkladov o procese obstarania, ďalšieho spracovania alebo využitia, skrátka o samotnom predmete jednotlivých dodávok.

75. Takouto stopou by boli podklady napríklad informujúce o forme rozsahu a iných vlastnostiach tovaru a služby alebo o oboznámení sa s požiadavkami obchodných partnerov pred a počas realizácie obchodu alebo o koordinácii jednotlivých úkonov medzi sťažovateľom, jeho dodávateľom a tiež medzi dodávateľom sťažovateľa a jeho dodávateľmi. Uvedený výpočet je z hľadiska možných ďalších dôkazov len minimálny a predpokladá sa, že podnikateľ pri svojej bežnej činnosti disponuje množstvom aj iných dôkazov, ktoré získal v priebehu realizovania svojich obchodov. Takéto dôkazy obozretný podnikateľ uchováva po celú dobu, kedy by mohli byť jeho obchodné transakcie preverované, pretože je povinnosťou daňového subjektu pri realizácii zdaniteľného obchodu správať sa s dostatočnou opatrnosťou, a to tak, aby aj do budúcnosti vedel preukázať materiálnu existenciu ním uskutočneného obchodu. Takýmto dôkazom je práve aj znalosť problematiky a disponovanie relevantnými informáciami o predmete obchodu o obchodnom partnerovi a tiež je pre tento účel povinný uchovať dôkazy (napr. listiny, elektronickej komunikácie, fotodokumentáciu) o uskutočnenom obchode. Pokiaľ daňový subjekt neprístupuje k realizácii obchodu s dostatočnou opatrnosťou, vystavuje sa riziku, že mu zo strany orgánu štátu nebude daňový výdavok uznaný.

76. Pokiaľ ide o dôkazy o uskutočnenom obchode, tými by prirodzene nedisponoval len sťažovateľ, ale musel by ich mať k dispozícii aj jeho dodávateľ, subdodávateľ prípadne odberateľ a boli by ich

daňovým orgánom predložili. Uvedené by však platilo za predpokladu, že reálne so žalobcom v čase rozhodnom pre posúdenie veci so žalobcom obchodovali, a teda by s rôznymi čiastkovými problémami zodpovedajúcimi predmetnej problematike boli ako zúčastnené zmluvné strany konfrontované, pričom to predovšetkým platí aj o priamom dodávateľovi žalobcu. Niet pochyb o tom, že osoby oprávnené konať za uvedené subjekty by v prípade reálneho dodania jednotlivých služieb boli dostatočne informovaní o obsahu jednotlivých zodpovedajúcich činnostiach vzťahujúcich sa na plnenie zmluvy a disponovali dôkazmi o oprávnenosti fakturovať dodanú službu, pričom nie je dôvod pochybovať, že by takéto dôkazy správcovi dane i predložili.

77. Kasačný súd zdôrazňuje, že pokiaľ ide o jeho predpoklad, že dôkazmi o uskutočnenom obchode by disponoval aj dodávateľ prípadne odberateľ sťažovateľa, ten súvisel s kontextom podkladov, ktoré zadovážili a zohľadnili daňové orgány v tejto konkrétnej veci a týkal sa skutočnosti, že bolo zistené prepojenie obchodné spoločností. Bolo na mieste predpokladať, že ak nedisponoval potrebnými dokladmi sťažovateľ, mohol nimi disponovať aspoň jeho dodávateľ a daňové orgány by museli na tieto doklady prihliadať aj v predmetnom daňovom konaní. Preto konštatovanie kasačného súdu nemožno vnímať tak, že by daňový subjekt akokoľvek zodpovedal za porušenie povinností alebo podvodné konanie svojho dodávateľa, alebo že by malo mať vplyv na uznanie práva na odpočítanie dane bez ďalšieho len to, že tovar alebo službu nedodal tvrdený dodávateľ alebo subdodávateľ.

78. Je potrebné zdôrazniť, že ohľadom uskutočnenia zdaniteľného plnenia je právne relevantným dôkaz konvenujúci a nepriečiaci sa ostatným vo veci vykonaným dôkazom, pričom dôkazy potvrdzujúce tvrdenia daňového subjektu musia zodpovedať kontext celého obchodu, dodávateľsko-odberateľského vzťahu, nie len jeho časti. Akceptovať tvrdenia daňového subjektu možno len také, ktoré zodpovedajú ním predloženým písomnostiam. V prípade neunesenia dôkazného bremena daňovým subjektom, nemožno za preukázané považovať jeho tvrdenia, čo zároveň vylučuje prenesenie dôkaznej povinnosti na daňové orgány.

79. Pokiaľ sťažovateľ namietal nedostatočné odôvodnenie kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku, bolo nevyhnutné konštatovať, že ako vyplýva z opisu uvedeného v ods. 2 až 10 odôvodnenia tohto rozhodnutia, napadnutý rozsudok správneho súdu ako celok nie je nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov. Jeho odôvodnenie obsahuje dostatočné odborné argumenty vysvetľujúce právny názor súdu na relevantné žalobné námietky a zároveň poskytuje dostatočný základ na jeho vecné preskúmanie v kasačnom konaní. Námietky sťažovateľa sú v odôvodnení napadnutého rozsudku podrobne opísané, pričom je zrejmé, že sa správny súd nimi zaoberal a zrozumiteľne sa s nimi vysporiadal. Súd hodnotí dostatočné odôvodnenie rozhodnutia správneho súdu (rovnako aj správneho orgánu) len v miere jeho minimálnej argumentačnej kvality a interpretačnej schopnosti, na základe akých logických úsudkov a zvážení všetkých dôkazov správny súd vydal meritórne rozhodnutie. I keď z pohľadu účastníka konania by mohlo každé rozhodnutie vykazovať vyššie kvalitatívne i kvantitatívne parametre, z aspektu minimálnych nárokov na preskúmateľnosť kasačný súd napadnutý rozsudok nepovažuje za odôvodnený spôsobom, ktorým by bol porušený § 139 ods. 2 SSP.

80. Kasačný súd záverom konštatuje, že podľa jeho názoru sa správny súd posudzovanou vecou zaoberal dôsledne. Vysporiadal sa s podstatnými námietkami sťažovateľa a vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré náležite aj odôvodnil, pričom dospel k správnym a nepochybným záverom o zákonnosti preskúmaného rozhodnutia. Na základe uvedených zistení kasačný súd nepovažoval sťažnostné body kasačnej sťažnosti za opodstatnené, a preto podľa § 461 SSP kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

81. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd tak, že účastníkom ich náhradu nepriznal podľa § 167 v spojení s § 467 ods. 1 SSP, nakoľko sťažovateľ nebol v konaní úspešný a žalovanému ich náhrada nevyplýva zo zákona.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.