

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 3Sfk/58/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200708
Dátum vydania rozhodnutia: 05. 06. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Michal Dzurdzík
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:4021200708.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. a členov senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Evy Vékonyovej, v právnej veci žalobcu: R. R., nar. XX.XX.XXXX, bytom U. XXX/XX, Q., podnikajúceho pôvodne pod obchodným menom Peter Príbel, miesto podnikania Bazovského 416/14, Nitra, IČO: 43 371 949, právne zastúpený Mgr. Henrichom Schindlerom, advokátom, so sídlom Skuteckého 33, Banská Bystrica, IČO: 40 887 481, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, Slovenská republika o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101816023/2021 zo dňa 28. septembra 2021, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Bratislave č. k. NR-9S/9/2021 - 88 zo dňa 04. júla 2024, takto

rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa zamietá.
- II. Žalovanému sa právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

odôvodnenie:

I. Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom č. k. NR-9S/9/2021 - 88 zo dňa 04. júla 2024 Správny súd v Bratislave postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101816023/2021 zo dňa 28. septembra 2021, ktorým bolo podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 100437700/2021 zo dňa 16. marca 2021. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 9.500,00 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2018.

2. Správny súd v rozsudku konštatoval, že odpočítanie dane z pridanej hodnoty môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora Európskej únie, ako aj Najvyššieho správneho súdu SR obmedzené v prípadoch, ak (i) zdaniteľná osoba nepreukáže splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane, (ii) došlo k daňovému podvodu, alebo (iii) došlo k zneužitiu práva (napríklad rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR zo dňa 30. júna 2022, sp. zn.: 3Sžfk/15/2020 alebo rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR zo dňa 26. októbra 2022, sp. zn.: 2Sžfk/49/2020). Z uvedeného vyplýva, že aj pri dôkaznom bremene je v daňovom konaní potrebné rozlišovať medzi dvoma zásadnými situáciami, a to (i) preukazovaním splnenia materiálnych podmienok odpočtu dane z pridanej hodnoty a (ii) preukazovaním daňového podvodu alebo zneužitia práva ako dôvodu na neuznanie uplatneného odpočtu. Pri preukazovaní splnenia materiálnych podmienok odpočtu dane z pridanej hodnoty primárne leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte a pri preukazovaní daňového podvodu na správcovi dane. Pri preukazovaní zapojenia do podvodného reťazca sa v zásade vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu dane z pridanej hodnoty sú splnené.

3. Správca dane a žalovaný vydali rozhodnutia na tom podklade, že žalobca nepreukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane, a teda, že deklarovaní dodávateľa žalobcu - spoločnosť Salanci - LMS s.r.o. a spoločnosť AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. popreli autentickosť faktúr, na ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane a rovnako popreli vykonanie služieb prostredníctvom týchto faktúr. V danom prípade tak neobstojí námietka žalobcu, že boli skúmané reťazce tak ako to uvádza v podanej žalobe. Správca dane a ani žalovaný neskúmali daňový podvod alebo zneužitie práva, ale výlučne splnenie hmotnoprávnych podmienok, a preto je žalobná argumentácia žalobcu v tejto časti nesprávna a pre predmetnú vec irelevantná. Vychádzajúc z obsahu administratívneho spisu, prvostupňového rozhodnutia a napadnutého rozhodnutia možno konštatovať, že správca dane a žalovaný nepochybili, riadne zistili skutkový stav a vec správne právne posúdili. Ako spoločnosť Salanci - LMS s.r.o., tak aj spoločnosť AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. (resp. ich konatelia) popreli akúkoľvek spoluprácu so žalobcom, popreli vystavenie faktúr, na podklade ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane a dokonca uviedli, že žalobcu vôbec nepoznajú. Na preukázanie opaku, napriek výzve správcu dane na vyjadrenie sa k zistením skutočnostiam, žalobca nepredložil žiadne relevantné dôkazy.

4. Žalobca bol vo vzťahu k daňovej kontrole pasívny a žiadnym spôsobom nepreukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok. Bol to práve žalobca, ktorý bol povinný v prípade, ak si uplatnil právo na odpočítanie dane, preukázať skutočnosti, ktorými by potvrdil kumulatívne splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane. To sa však nestalo a žalobca následne ani žiadnym spôsobom nevyvrátil pochybnosti správcu dane, ktoré v rámci daňovej kontroly vyšli najavo. V rámci daňovej kontroly podľa názoru správneho súdu nebola preukázaná existencia zdaniteľného plnenia, kedy deklarovaní dodávateľa popreli dodanie služby pre žalobcu a nebolo preukázané dodanie deklaroványm dodávateľom, kedy deklarovaní dodávateľa popreli dodanie služby pre žalobcu a uviedli, že žalobcu ani nepoznajú. Neboli tak kumulatívne splnené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane.

5. S odkazom na vyššie uvedené je tak nedôvodná námietka žalobcu, že konatelia dodávateľov vedeli, vedieť mohli alebo vedieť mali o priznaniach a kontrolných výkazoch. Dodávateľa výslovne popreli spoluprácu so žalobcom a dodanie služieb, a opak nebol žalobcom preukázaný. Dodávateľa uviedli, že nie sú majiteľmi bankových účtov uvedených na deklarováných faktúrach. Správny súd súhlasil, že je bežnou praxou, že na faktúre sú pri rôznych úverových produktoch uvedené iné účty, avšak v uvedenom prípade žalobca nijako neobjasnil kto je skutočným majiteľom bankových účtov a v akom vzťahu je k žalobcovi. Navyiac, uvedenie účtu a zaplatenie faktúry je formálnou podmienkou, ktorej splnenie však pri nesplnení ďalších hmotnoprávnych podmienok, nemá vplyv na nepriznanie práva na odpočítania dane.

6. Žalobca ďalej v podanej žalobe citoval ustanovenia príslušných právnych predpisov, cituje ním vybranú judikatúru a prezentuje všeobecné tvrdenia, bez konkrétnej špecifikácie vo vzťahu k napadnutému rozhodnutiu a postupu správcu dane, resp. žalovaného. Z tejto časti žaloby nebolo zrejmé, v čom konkrétne (teda na základe akých konkrétnych právnych a skutkových dôvodov) žalobca považoval napadnuté rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie za nezákonné. Žalobná námietka však musí spĺňať určitú mieru konkretizácie, aby správny súd mohol vôbec pristúpiť k súdnemu prieskumu. Keďže žalobca v žalobe len citoval vybrané ustanovenia právnych predpisov a judikatúru, správny súd vyhodnotil túto časť žaloby ako všeobecnú a nekonkrétnu. Bolo povinnosťou žalobcu, aby vznesené námietky dostatočne konkretizoval a tým umožnil správnenému súdu prieskum napadnutého rozhodnutia a prvostupňového rozhodnutia v kontexte uplatnených žalobných bodov. Ak tak žalobca nevykonala, nesie bremeno neúspechu žaloby, pretože správny súd nie je oprávnený a ani povinný vyhľadávať žalobné dôvody za žalobcu.

7. Žalobca následne poukázal na to, že v prvostupňovom rozhodnutí správcu dane konštatuje skutočnosť, že licencie účtovného programu, v ktorom boli vystavené faktúry spoločnosti Salanci - LMS s.r.o., zakúpila fyzická osoba - H. N.. Žalovaný podľa žalobcu nevyhodnotil predmetnú skutočnosť v súlade s Daňovým poriadkom, ako aj v kontexte odvolacej námietky, aké konkrétne zákonné ustanovenia žalobca porušil, s ktorou sa tiež žalovaný dostatočne nevysporiadal, čo malo mať za následok nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozhodnutia. Správny súd i túto žalobnú námietku posúdil ako nedôvodnú, pretože žalobca neuviedol, v čom konkrétne došlo k porušeniu práv žalobcu. Ako vyplýva z prvostupňového rozhodnutia, správca dane konštatoval, že zamestnanci správcu dane nahliadli do spisu a zistili, že vlastníkom licencie k účtovnému programu bol H. N., ktorý bol účtovníkom spoločnosti Salanci - LMS s.r.o. Z uvedeného konštatovania nemožno vyvodiť nič, čo by smerovalo k porušeniu práv žalobcu, nakoľko v tejto časti prvostupňového rozhodnutia nebolo zámerom správcu dane popísať určité pochybenie žalobcu, ale len opísať zistený skutkový stav.

8. Vychádzajúc z uvedeného správny súd pri preskúmaní žalobou napadnutého rozhodnutia v spojení s prvostupňovým rozhodnutím nezistil, že by sa príslušné daňové orgány pri svojom rozhodovaní odchýlili

od relevantných zákonných ustanovení. Podľa názoru správneho súdu správca dane ako aj žalovaný svoje rozhodnutie založili na riadne zistenom skutkovom stave a vec po právnej stránke správne vyhodnotili, aplikovali príslušné zákonné ustanovenia a rozhodnutie dostatočne odôvodnili. Žalovaný sa dostatočne vysporiadal s jednotlivými odvolacími námietkami žalobcu. S odkazom na uvedené, ako aj s odkazom na obsah administratívneho spisu, správny súd nemôže konštatovať, že by správca dane akýmkoľvek neprípustným spôsobom zaťažoval žalobcu preukazovaním takých skutočností, na ktoré by nemal dosah. Jednotlivé zistenia správcu dane týkajúce sa dodávateľov - spoločnosti Salanci - LMS s.r.o. a spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. boli pritom logicky vedené snahou o čo najúplnejšie zistenie skutočného stavu veci so zreteľom na preverenie dodávateľov žalobcu a s tým spojenej existencie poskytnutia služieb, pri ktorých si žalobca uplatnil odpočet dane z pridanej hodnoty. S poukazom na uvedené správny súd nemal pochybnosti o správnosti postupu daňových orgánov, dospel k záveru o nedôvodnosti podanej žaloby, a preto ju zamietol.

II. Kasačná sťažnosť žalobcu, stanovisko žalovaného

a) kasačná sťažnosť

9. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f) g) a h) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil správne súdu na ďalšie konanie, eventuálne aby zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie a nové rozhodnutie.

10. Sťažovateľ vo vzťahu k nesprávnemu právnomu posúdeniu (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP) správne súdu vyčítal, že z rozhodnutí správcu dane a žalovaného však nevyplýva, ktorú hmotnoprávnu podmienku uplatneného práva na odpočet žalobca nepreukázal. Pokiaľ uvádzajú, že žalobca nepreukázal, že dodávateľ sťažovateľa poprel plnenia, takéto tvrdenie neobstojí, nakoľko v konaní bolo vykonaným dokazovaním preukázané, že plnenia existovali a boli zaúčtované a dodávateľa tieto plnenia uviedli v daňových priznaniach ako aj kontrolných výkazoch. Žalovaný vyvracal vierohodnosť pôvodu faktúr, na tom, základe, že nebol identifikovaný dodávateľ, nakoľko dodávateľa sťažovateľa popierajú tieto obchody, hoci sú zaúčtované a vedené v kontrolných výkazoch ako aj daňových priznaniach. Sťažovateľ namietal neprihliadanie na kontrolné výkazy žalobcu ako aj jeho obchodných partnerov. V rámci skutkového stavu v predmetnej kontrole by tento dôkaz podporne preukazoval existenciu dodaných zdaniteľných plnení. Na predložených výkazoch bola identifikovaná daň z pridanej hodnoty mesačne odvádzaná. Zároveň sťažovateľ poukázal na rozsudok NSS SR sp. zn. 3Sžfk/24/2020 zo dňa 22.07.2022 a sp. zn. 3Sžfk/15/2020 z 30. júna 2022.

11. Podľa sťažovateľa ustálená rozhodovacia činnosť vnútroštátnych súdov, ako aj Súdneho dvora identifikovala rad okolností, ktoré samy o sebe (bez ďalších okolností) nie sú spôsobilé vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH (osobitne ak nie je sporná existencia dodaného tovaru a služieb). Ide napríklad o nekontaktnosť dodávateľa či subdodávateľov ako výlučne tvrdenú okolnosť (napr. rozhodnutie NS SR spis. zn. 1Sžfk/44/2020 zo dňa 25.05.2021), (ii) nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov pre vyrobenie alebo dodanie tovaru na strane dodávateľa či subdodávateľov (rozhodnutia Súdneho dvora vo veci Vikingo z 3. septembra 2020, C-610/19, bod 47; vo veci Maks Pen z 13. februára 2014, C-18/13, body 31, 32; vo veci Gábor Tóth zo 6. septembra 2012, C-324/11, bod 49), (iii) pochybnosti na subdodávateľských stupňoch obchodného reťazca (rozhodnutia Súdneho dvora vo veci Vikingo z 3. septembra 2020, C-610/19, bod 64; vo veci Mahagében a Dávid z 21. júna 2012, C-80/11 a C-142/11, bod 50). Sťažovateľ mal za to, že s ohľadom na vyššie uvedené, právo na odpočet DPH z deklarovaných obchodov v tomto zdaňovacom období možno žalobcovi odoprieť len vtedy, ak správca dane a žalovaný preukážu, že sťažovateľ vedel alebo mal vedieť, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

b) stanovisko žalovaného

12. Žalovaný sa v písomnom vyjadrení uviedol, že z hľadiska dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP sťažovateľ neoznačil procesný postup správneho súdu, ktorý považuje za tak nesprávny, že jeho dôsledkom bolo účastníkovi konania znemožnené, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. Nesprávne právne posúdenie veci vidí žalobca len v tom, že správny súd, rovnako ako žalovaný, nepovažoval za dostatočne opodstatnené jeho námietky, ktoré vo väzbe na zistený skutkový stav vyznievajú priam absurdne. Aj napriek tomu, že argumentácia sťažovateľa je nesprávna, prípadne len všeobecná a pre predmetnú vec irelevantná, správny súd sa so žalobnými námietkami žalobcu vysporiadal, pričom ich všetky označil za

neopodstatnené. Z kasačnej sťažnosti rovnako nevyplýva, že správny súd by sa akýmkoľvek spôsobom odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe. Všetky judikáty, ktorými sťažovateľ odôvodnil podanie svojej kasačnej sťažnosti vychádzajú z premisy, že vo veci neexistujú pochybnosti o existencii materiálneho plnenia. Práve v tomto zásadnom skutkovom znaku sa citované judikáty odlišujú od veci, ktorá je predmetom tohto konania a nie je teda možné ich na danú vec aplikovať.

13. Sťažovateľ existenciu (dodanie) služieb nepreukázal, označení dodávateľa dodanie (existenciu) služieb poprel a v priebehu dokazovania nebola existencia či dodanie služieb potvrdená. Z uvedeného dôvodu sú pochybnosti o samotnej existencii materiálneho plnenia viac ako opodstatnené. Ani jeden z uplatnených sťažnostných dôvodov v danej veci teda nie je daný (prítomný, identifikovaný) a samotná nespokojnosť žalobcu so závermi správneho súdu nie je relevantným dôvodom na podanie kasačnej sťažnosti, či zmenu výroku rozsudku správneho súdu. Tak, ako všetky ostatné podania žalobcu, tak aj kasačná sťažnosť trpí zásadnou vadou a to tou, že žalobca ignoruje zistený skutkový stav a odmieta akceptovať zistené skutočnosti. Účtovné a daňové doklady sťažovateľa poskytol pre účely daňovej kontroly správcovi dane Kriminálny úrad finančnej správy, ktorý ich zaistil v rámci výkonu svojej činnosti. Sťažovateľ sám nemal nijakú potrebu spolupracovať so správcom dane v priebehu daňovej kontroly, nepovažoval za potrebné poskytnúť bližšie informácie k realizácii deklarovaných zdaniteľných plnení a nemal záujem preukázať opodstatnenosť uplatneného práva na odpočítanie dane. Až na základe predvolania sa dostavil k správcovi dane na ústne pojednávanie, no v danej veci odmietol vypovedať. Odopretie vypovede odôvodnil tým, že svojou vypoveďou by mohol spôsobiť nebezpečenstvo trestného stíhania sebe alebo blízkym osobám.

14. Správca dane využil možnosť vypočúť konateľov dodávateľov ako svedkov. Dodávateľa dodanie služieb pre žalobcu poprel. Poprel vystavenie faktúr, na základe ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane a rovnako poprel akúkoľvek obchodnú spoluprácu so žalobcom. O termíne výsluchu svedkov správca dane včas písomne vyzval žalobcu v súlade s ustanovením § 25 ods. 4 Daňového poriadku a poučil ho o jeho práve byť prítomný pri vypočutí a klásť svedkom otázku. Ani v jednom prípade žalobca svoje právo nevyužil, výsluchu svedkov sa nezúčastnil a nekládol svedkom otázku v snahe preukázať pravdivosť svojich tvrdení, opodstatnenosť uplatnenia svojich práv a čo najviac ozrejmiť skutkové okolnosti veci samotnej. Správca dane nadobudol oprávnené pochybnosti o pravdivosti tvrdení žalobcom uvedených v podanom daňovom priznaní a o opodstatnenosti uplatneného práva na odpočítanie dane z predložených faktúr. Z uvedeného dôvodu správca dane oboznámil sťažovateľa (žalobcu) so svojimi pochybnosťami a vyzval ho, aby sa k uvedeným skutočnostiam vyjadril a najmä, aby vzniknuté pochybnosti odstránil.

15. Existenciu materiálneho plnenia sťažovateľ nepreukázal a nebola preukázaná ani v priebehu dokazovania vedeného správcom dane. Ak teda v danej veci vznikli oprávnené pochybnosti o existencii materiálneho plnenia, tieto pochybnosti boli sťažovateľovi oznámené, na ich odstránenie bol vyzvaný, no sťažovateľ si svoje dôkazné bremeno nesplnil. Sťažovateľ existenciu materiálneho plnenia nepreukázal, preto neboli splnené základné hmotnoprávne podmienky pre odpočítanie dane a správca dane bol oprávnený žalobcovi právo na odpočítanie dane zamietnuť z dôvodu porušenia hmotnoprávných podmienok zákona č. 222/2004 Z. z. Zároveň žalovaný poukázal na závery rozsudkov Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-459/17 a C-460/17 SGI a Valériane SNC z 27.06.2018, podľa ktorých sa článok 17 smernice ES má vykladať v tom zmysle, že na zamietnutie práva zdaniteľnej osoby, ktorá je príjemcom faktúry, na odpočítanie dane z pridanej hodnoty uvedenej na tejto faktúre postačuje, aby daňový úrad preukázal, že plnenia zodpovedajúce tejto faktúre neboli skutočne poskytnuté. V skutočnosti nie je kasačná sťažnosť odôvodnená nijakými relevantnými tvrdeniami a uvedené dôvody kasačnej sťažnosti nemajú žiadny vplyv na zákonnosť rozhodnutí vydaných v danej veci.

III. Konanie pred kasačným súdom

16. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktorému predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

IV. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

17. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

18. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

19. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

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

21. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

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

23. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov alebo 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 uplatnené iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

24. 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.

V. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

25. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Správneho súdu v Bratislave po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa 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 sťažovateľa o pochybení krajského súdu v konaní. Sťažovateľ namietal dôvody kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP.

26. Kasačný súd uvádza, že sťažovateľ síce podal kasačnú sťažnosť s namietaným dôvodom podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP, ale jej obsah bol v danej časti neurčitý. Kasačný súd sa preto nemohol zaoberať vágne formulovanou generálnou výhradou sťažovateľa o neodôvodnenom a zmatečnom rozsudku. Kasačná sťažnosť musí byť naformulovaná dostatočne konkrétne, pretože kasačnému súdu nepatrí úloha namiesto sťažovateľa vyhľadávať možné porušenia zákona zo strany správneho súdu. Povinnosti správneho súdu v odôvodniť svoje rozhodnutie vo veci samej sa venoval vo svojej judikatúre aj Ústavný súd Slovenskej republiky napríklad v Náleze sp. zn. IV. ÚS 1/2, II. ÚS 174/04, III. ÚS 117/07, III. ÚS 332/09, I. ÚS 243/07, III. ÚS 36/2010), ako aj Európsky súd pre ľudské práva (Kraska c/a Švajčiarsko z 29.04.1993 A č. 254-B, Garcia Ruiz c/a Španielsko z 21.01.1999). Judikatúra EŠLP ani Ústavného súdu SR pritom nevyžaduje, aby na každý argument strany bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia, ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument. Správny súd v predmetnej veci podrobil riadnemu prieskumu napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj postup, ktorý predchádzal vydaniu tohto rozhodnutia s tým, že závery uvádzané v napadnutom rozhodnutí sú plne preskúmateľné.

27. Ako nedôvodnú kasačný súd musel vyhodnotiť aj námietku sťažovateľa o nesprávnom právnom posúdení podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Keďže prakticky rovnaká právna otázka bola predmetom konania a rozhodovania kasačného súdu v právnej veci vednej pod sp. zn. 5Sfk/29/2021, kde bol podaný ucelený výklad; kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP na toto rozhodnutie poukazuje, v celom rozsahu sa s ním stotožňuje a na vybrané časti rozhodnutí odkazuje:

„39. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že právo zdaniteľných osôb odpočítať z dane, ktorú majú zaplatiť, daň splatnú alebo zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného európskeho systému dane z pridanej hodnoty (napr. C-409/99 Metropol a Stadler a C-324/11 Tóth). Právo na odpočítanie dane je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu dane z pridanej hodnoty a v zásade nemôže byť obmedzené a toto právo sa osobitne

uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce transakcie uskutočnené na vstupe (napr. C-110/98 až C-147/98 Gabalfrisa a i., C-465/03 Kretztechnik, C-438/09 Dankowski a C-285/11 Bonik). Cieľom režimu odpočítania dane je úplne zbaviť zdaniteľné osoby bremena dane splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých ich hospodárskych činností. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty zabezpečuje úplnú neutralitu daňového zaťaženia všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na ich účel alebo výsledky, za predpokladu, že sú samy predmetom dane (napr. C-285/11 Bonik). Z judikatúry Súdneho dvora EÚ taktiež vyplýva, že každá transakcia musí byť sama predmetom vyhodnotenia, nezávisle na dani splatnej za predchádzajúce alebo nasledujúce transakcie (napr. C-267/15 Gemeente Woerden).“

„40. Nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi - osobe registrovanej pre daň z pridanej hodnoty) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 a nasl. 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 implementácie v právnom poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia (dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t. j. status osoby 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 (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté.“

„41. Vyššie uvedené podmienky upravené v Smernici 2006/112/ES sú prevzaté do zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj len „zákon o DPH“). Platiteľ dane (sťažovateľ) si môže v zmysle zákona o DPH odpočítať daň:

- dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),
- daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru alebo služby (§ 19 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH),
- daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje, musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH),
- zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH), čo je však formálnou a nie hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane.“

Dôkazné bremeno sťažovateľa a jeho rozsah

„42. K otázke dôkazného bremena existuje početná a v zásade stabilná rozhodovacia prax kasačného súdu, vyjadrená napríklad v rozsudkoch sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 03.02.2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27.09.2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30.04.2019 a iné. Z ustanovenia § 24 ods. 1 Daňového poriadku vyplýva, že z dôvodu ľahkej zneužitelnosti práva na odpočet dane je dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok prioritne zaťažený práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje. Obchodné transakcie pritom nepostačuje deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou a zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21.04.2020 a sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11.06.2019).“

„43. Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 03.09.2019). Dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane má svoje pravidlá. „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhládávacej a zásady prejednávacej.“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14.11.2018 a obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16.12.2009).“

„44. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je preto akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcovi dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre priznanie práva na odpočet dane (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 03.09.2019). Hoci je to práve správca dane, ktorý vedie dokazovanie v daňovom konaní, pričom hodnotenie získaných dôkazov podlieha jeho voľnej úvahe (zásada voľného hodnotenia dôkazov), neznamená to, že môže jednotlivé dôkazy vyhodnocovať svojvoľne. Práve naopak, musí posudzovať získané dôkazy jednotlivo ako aj vo vzájomných súvislostiach, pričom je povinný aj prihliadať na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku).“

28. Kasačný súd ďalej uvádza, že ustálená rozhodovacia činnosť národných súdov aj Súdneho dvora EÚ identifikovala rad okolností, ktoré samy o sebe (bez ďalších okolností) nie sú spôsobilé vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH (osobitne ak nie je sporná existencia dodaného tovaru/služieb). Ide napríklad o (i) nekontaktnosť dodávateľa či subdodávateľov ako výlučnú okolnosť (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/44/2020 zo dňa 25.05.2021), (ii) nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov pre vyrobenie alebo dodanie tovaru na strane dodávateľa či subdodávateľov (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fövállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 03.09.2020, bod 47, vo veci Maks Pen EOOD, C-18/13 zo dňa 13.02.2014, body 31, 32; vo veci Gábor Tóth, C-324/11 zo dňa 06.09.2012, bod 49), (iii) pochybnosti na subdodávateľských stupňoch obchodného reťazca (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fövállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 03.09.2020, bod 64).“ V posudzovanom prípade boli spochybnení deklarovaní dodávateľia a to spoločnosti Salanci - LMS s.r.o. a spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. t. j. status osoby deklarovanej dodávateľa. V prípade tejto hmotnoprávnej podmienky na odpočítanie dane došlo, ako vyplýva z rozsudku Súdneho dvora EU C-154/20 Kemwater ProChemie k statusu osoby dodávateľa, k judikatórnemu posunu. Závěry tohto rozhodnutia možno zhrnúť nasledovne: a) uvedenie osoby deklarovanej 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.

29. V nadväznosti na závery rozsudku Súdneho dvora EU C-154/20 Kemwater ProChemie hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane je preukázanie statusu osoby dodávateľa (t. j. poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH) a dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. Súdny dvor EU vo veci C 154/20 Kemwater ProChemie rozhodol, 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. Tieto dôkazy môžu okrem iného zahŕňať dokumenty, ktorými disponujú dodávateľia 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.

30. Pre ďalšie úvahy kasačného súdu je podstatné, že v prejednávanej veci boli spochybnení sťažovateľom deklarovaní dodávateľia, t. j. bola spochybnená hmotnoprávna podmienka na odpočítanie dane z pridanej hodnoty - status osoby dodávateľa. 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 danom prípade osobitné skutkové okolnosti ohľadne statusu iných dodávateľov zistené neboli a ani sťažovateľ ich netvrdil - trval na tom, že tovar mu mal byť

dodaný označenými spoločnosťami. Keďže splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane preukazuje osoba, ktorá si odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľ), bol sťažovateľ následne povinný pochybnosti správcu dane vyvrátiť a preukázať, že hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane splnil.

31. Kasačný súd na tomto mieste už nebude duplicitne uvádzať, na základe akých skutočností spochybnil správcu dane deklarovaného dodávateľa a dodáva, že námietky sťažovateľa smerujú najmä k spochybneniu toho, či vyššie uvedené pochybnosti správcu dane boli relevantné. Keďže išlo o pochybnosti na strane priamych dodávateľov, tieto pochybnosti vyplývajúce z vykonaného dokazovania i kasačný súd považoval za relevantné. Sťažovateľ v tejto súvislosti opomína uviesť, ako tieto pochybnosti správcu dane vyvrátil (inak ako dôkazmi, ktoré boli správcom dane spochybnené) a ako dodanie tovaru od uvedených spoločností relevantne preukázal. Keďže sťažovateľ si túto svoju dôkaznú povinnosť následne nesplnil, svoje dôkazné bremeno pokiaľ ide o splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane neunesol. Kasačný súd preto taktiež konštatuje, že sťažovateľ pochybnosti správcu dane ohľadom dodania tovaru od deklarovaných dodávateľov nevyvrátil, a preto si nesplnil svoju dôkaznú povinnosť, čoho dôsledkom bol záver správcu dane a žalovaného o nesplnení hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane sťažovateľom. Následne bolo dôkaznou povinnosťou sťažovateľa pochybnosti správcu dane vyvrátiť a relevantne preukázať. Úvahy kasačného súdu sú teda prakticky totožné s úvahami realizovanými správnym súdom v napadnutom rozsudku.

32. Na základe vykonaného dokazovania sa obstaranie a dodanie služieb sťažovateľovi od spoločnosti Salanci - LMS s.r.o. a spoločnosť AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. nepreukázalo s tým, že realizáciu obchodu a autenticnosť faktúr, na ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane priamo poprelí konatelia týchto spoločností. Podstatná je pritom tá skutočnosť, že sťažovateľ následne nevedel správcovi dane predložiť žiadne relevantné dôkazy (ktoré by správcom dane neboli spochybnené), ktoré by hodnoverne preukázali realizáciu deklarovaného obchodu. Tým bol zo strany správcu dane dôvodne spochybnený status osoby dodávateľa ako jedna z hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane. Vo vzťahu k rozhodnutiu Súdneho dvora EÚ C-154/20 Kemwater ProChemie v konaní ani nebola identifikovaná žiadna iná osoba, ktorá by mohla byť dodávateľom spochybnených plnení a ktorá by mohla mať status osoby registrovanej pre daň. Vzhľadom na uvedené nebolo vec potrebné posudzovať ako daňový podvod, keďže dôvodom na neumožnenie odpočítania dane boli práve pochybnosti správcu dane o statuse osoby dodávateľa a tieto pochybnosti správcu dane sťažovateľ následne nevyvrátil. Sťažnostný bod sťažovateľa v tejto súvislosti je preto nedôvodný.

33. K sťažovateľom namietaným rozhodnutiam Súdneho dvora EÚ vo veci C-18/13, Maks Pen a C-610/19 Vikingo Fővállalkozó Kft. kasačný súd uvádza, že tieto riešia primárne otázku spochybnených subdodávateľov, avšak v prípade sťažovateľa sa pochybnosti týkali priamo deklarovaných dodávateľov. V rozhodnutí C-446/15 Signum Alfa Sped bola napríklad skutková situácia rovnako odlišná, pretože dôvodom pochybností správcu dane bolo, že deklarovaný dodávateľ nedisponoval ľudskými a materiálnymi zdrojmi potrebnými na vykonanie fakturovaných služieb v čase ich vykonania. V prípade sťažovateľa však pochybnosti správcu dane boli založené na odmietnutí realizácie plnenia zo strany deklarovaných dodávateľov.

VI. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

34. Kasačný súd sa na základe uvedených skutočností stotožnil so záverom ustáleným krajským súdom, že napadnuté rozhodnutie žalovaného bolo vydané v súlade so zákonom. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

35. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd žalovanému právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

36. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.