

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 3Sfk/64/2022  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8020200062  
Dátum vydania rozhodnutia: 18. 12. 2023  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Benczová  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:8020200062.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a zo sudcov JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Michala Dzurdzika, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): HURKA s.r.o., so sídlom Na Tablách 14022/1, Prešov, IČO: 46 158 685, právne zastúpený: JUDr. Marek Bujdoš, advokát, so sídlom Hlinky 262/6, Stropkov, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 10075310/2020 z 09. januára 2020, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/10/2020 - 121 zo 27. januára 2022, takto

### rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .
- II. Žalovanému sa právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

### odôvodnenie:

#### I. Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Daňový úrad Prešov (správca dane) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie marec 2015, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 101247310/2017 zo dňa 07.06.2017. Na základe jej výsledkov 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 prvostupňovým rozhodnutím č. 102322305/2019 z 08.10.2019 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 10 040,00 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 03/2015 z dôvodu, že žalobca nepreukázal, že došlo k dodaniu služieb - čistiacich prác prevádzkových objektov a ich priestorov (konkrétne priestory sú uvedené v rozhodnutí správcu dane) od spoločnosti BRASTRECH, s. r. o. tak, ako deklaroval vo faktúre FV 201 50 338 s dátumom dodania 30.03.2015.

2. Dôvodom nepriznania nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty bolo, že žalobca neodstránil pochybnosti správcu dane týkajúce sa spornej faktúry a nepredložil dôkazy na preukázanie svojich tvrdení, že služby boli dodané spoločnosťou BRASTRECH, s. r. o. Sťažovateľ tým neuniesol dôkazné bremeno, nepreukázal, že sporný zdaniteľný obchod bol reálne dodaný spoločnosťou BRASTRECH, s. r. o. na základe spornej faktúry a že spoločnosti BRASTRECH, s. r. o. vznikla daňová povinnosť z dôvodu dodania sporného zdaniteľného obchodu.

3. Pochybnosti správcu dane spočívali v tom, že:

- konateľ spoločnosti BRASTRECH s. r. o., p. I., o jej činnosti, ani o dodaných prácach, nemal žiadne vedomosti, mala to mať na starosti jeho manželka p. Č.;
- p. Č. potvrdila vystavenie faktúr aj dodanie prác, ale tieto spoločnosť BRASTRECH s. r. o. nevykonávala, nakoľko nemala žiadne personálne ani technické vybavenie. Práce mali byť dodané

spoločnosťou Pre-Show, s. r. o., p. Č. však nevedela označiť ľudí, ktorí práce fyzicky vykonali, ani ďalšie podrobnosti;

- p. P., ktorý mal vystupovať v mene PreShov H+R, s. r. o. ako splnomocnený zástupca, síce tvrdil, že práce a služby boli dodané a vykonané, nie však spoločnosťou PreShov H+R, s. r. o., ale spoločnosťou MPV Consult, s. r. o., nakoľko spoločnosť PreShov H+R, s.r.o. nemala žiadny majetok a ani zamestnancov;

- konanie p. P. bolo spochybnené, nakoľko konateľka spoločnosti MPV Consult, s. r. o. M. E. udelila plnú moc pre p. P. len k prevodu spoločnosti a o činnosti spoločnosti nemala žiadnu vedomosť;

- dodanie nebolo preukázané ani spoločnosťou MPV Consult, s. r. o., ktorej konateľ p. M. o činnosti spoločnosti nemal žiadne vedomosti, konateľom sa stal len za prísľub finančných prostriedkov a zavedenia elektriny a ani nevedel, aké dokumenty v mene spoločnosti podpísal, no faktúry nevystavoval, nikoho na to vedome nesplnomocnil a plnenia neboli reálne;

- p. G. síce tvrdil, že mal spoločnosť MPV Consult, s. r. o. zastupovať na základe požiadania p. M. a na základe udelenej plnej moci, avšak nevedel uviesť, kto práce a služby vykonával a len uvádzal, že sa malo jednať o zapožičaných zamestnancov, čo však žiadnym dôkazom nepreukázal;

- spoločnosti PreShov H+R, s. r. o. a MPV Consult, s. r. o. boli ku dňu 07.10.2015 dobrovoľne vymazané a zanikli v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou Tronador s.r.o. V súvislosti so zlúčením spoločnosti boli predložené plnomocenstvá p. E. (konateľky PreShov H+R, s. r. o.) pre p. P. a p. M. pre p. P.E. a osvedčenia o pravosti podpisu, pričom bolo zistené, že p. E. a p. M. nikdy nemali vydané občianske preukazy s číslom v osvedčení uvedeným a daný notársky úrad nikdy neosvedčil ich podpisy.

4. Správca dane uzavrel, že nebolo preukázané, že k dodaniu a vykonaniu prác a služieb došlo deklarovaným dodávateľom BRASTRECH s. r. o., nakoľko ten sa výkonu prác fyzicky nezúčastnil, nevykonali ich, a je logické, že pokiaľ ich nevykonali ani spoločnosti PreShov H+R, s. r. o. a MPV Consult, s. r. o., neuskutočnil ich ani dodávateľ BRASTRECH s. r. o. Samotný daňový subjekt nepreukázal, že práce a služby boli vykonané dodávateľom BRASTRECH s. r. o. Takýmito dôkazmi neboli ani faktúry, ani dodacie listy, objednávky, rozpisy prác a ani fotodokumentácia, ktorá neobsahuje žiadne údaje o účasti spoločnosti BRASTRECH s. r. o. na deklarovaných prácach, neobsahuje údaje o tom kto, aké práce a v akom čase práce vykonával.

5. Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 10075310/2020 z 09. januára 2020 rozhodnutie správca dane potvrdil.

## II. Konanie pred správnym súdom

6. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca žalobu, o ktorej Krajský súd v Prešove (ďalej len „správny súd“) rozhodol napadnutým rozsudkom č. k. 1S/10/2020 - 121 zo 27. januára 2022 tak, že ju zamietol.

7. Žalobca namietal, že:

- uniesol dôkazné bremeno a prijal všetky rozumné opatrenia, aby zabránil tomu, aby sa stal súčasťou daňového podvodu;

- v konaní so správcom dane bol súčinný, doložil účtovnú a daňovú evidenciu, stavebný denník, fotodokumentáciu týkajúcu sa dodávok, vysvetlil spôsob, akým došlo k dodaniu služieb a ako boli plnenia vykonávané;

- dodávateľ BRASTRECH s. r. o. potvrdil reálnosť dodávok, predložil svoju účtovnú a daňovú evidenciu, v ktorej bol riadne obchod zaevidovaný a daň priznaná;

- rozhodnutie žalovaného nie je eurokonformné s poukazom na rozsudok Súdneho dvora EÚ (ďalej „SDEÚ“) v spojených veciach Optigen C-354/03, C- 355/03, C-484/03, Teleos plc. a spol. C-409/04, VlaamseOliemaatschappij NV C-499/10, Mahagébenkft. a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11;

- dôkazy - zápisnice o podaní vysvetlenia vykonané formou nahliadnutia do spisu tretej osoby - subdodávateľa v rámci daňového konania týkajúcich sa iných osôb, sú nezákonné, v rozpore s § 25 ods. 4 daňového poriadku, obchádzajúce inštitút výpovede svedka. Daňový subjekt bol ukrátený na svojich právach, nemohol klásť svedkom otázky pri ústnom pojednávaní, čo sa týka prípadov podaní vysvetlení Kriminálnym úradom finančnej správy (KÚ FS) a vypočutia svedkov v iných daňových konaniach týkajúcich sa iných daňových subjektov, nemohol sa vyjadrovať v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby boli v protokole uvedené jeho vyjadrenia k nim (rozpor s § 45 ods. 1 písm. f/ daňového poriadku).

8. Správny súd, využíjúc ust. § 140 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“), v napadnutom rozsudku v plnom rozsahu odkázal na odôvodnenie rozsudku sp. zn. 1S/8/2020 z 27. januára 2022 a žalobu zamietol z nasledovných dôvodov:

- žalobca si mohol overiť, či spoločnosť BRASTRECH s. r. o. má kapacity na vykonanie objednaných prác, subdodávateľa nemali zamestnancov a nepreukázali ani nepredložili v daňovej kontrole ani vo vyrubovacom konaní dôkazy, ani neidentifikovali osoby, ktoré mali deklarované služby vykonať, žalobca nepreukázal, že tieto spoločnosti boli účastní týchto prác. Ani fotodokumentácia nepreukazuje, že sa jedná o výkon prác práve dodávateľom BRASTRECH s. r. o., resp. jeho subdodávateľmi;
- keď správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje;
- žalobca preukázal iba splnenie formálnych podmienok na odpočet (faktúry, stavebný denník, iné listinné dôkazy). Aj fotografie sú iba listinné dôkazy, ktoré nepreukazujú, kto, aké osoby a aký dodávateľ práce vykonal. Žalobca neodstránil pochybnosti správcu dane a nepreukázal reálnosť obchodu medzi ním a jeho dodávateľom;
- daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstať dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosť rozhodujúce pre určenie dane. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane, spojeným s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane;
- rozsudky SDEÚ, týkajúce sa daňových podvodov, nie je možné aplikovať, pretože z preskúmaného rozhodnutia nevyplýva záver, aby plnenie v reťazci bolo poznačené podvodom, kedy by správca dane bol povinný preukázať vedomosť žalobcu o daňovom podvode. Dôvodom nepriznania nároku na odpočítanie dane bola skutočnosť, že nebolo preukázané, že služba bola reálne dodaná dodávateľom uvedeným na faktúre;
- žalobcovi nebol priznaný nárok na odpočet nie z dôvodu porušenia povinnosti tretích osôb, ale z dôvodu, že sám nevedel preukázať, že došlo k dodaniu služby jeho dodávateľom. Dodanie služieb od konkrétneho dodávateľa deklaroval sám žalobca a na ňom teda spočívalo bremeno deklarovanú transakciu aj reálne preukázať;
- získaním informácií nahliadnutím do spisov tretích osôb nedošlo k obchádzaniu inštitútu svedka. Žalobca bol s týmito informáciami oboznámený, nahliadol do spisu, vyhotovil si z nich fotokópie, mohol sa k nim vyjadriť. Jeho právo navrhnúť dôkazy, a teda aj výsluch akýchkoľvek svedkov, aj tých, ktorí už boli vypočutí v inom daňovom konaní, mu zostalo zachované. Žalobca nenavrhoval vypočuť žiadneho svedka. Preto je jeho námietka, že nemohol klásť svedkom otázky, nedôvodná;
- žalobca sa nezúčastnil výsluchu ani tých svedkov, ktorí boli správcom dane vypočutí v rámci daňovej kontroly vykonávanej u žalobcu, a to bez akéhokoľvek odôvodnenia. Informácie získané nahliadnutím do spisov iných daňových subjektov, neboli jediným dôkazom, použitým v daňovom konaní. Správca dane vykonal aj výsluch svedkov a vlastné dokazovanie v rámci daňovej kontroly žalobcu;
- z obsahu administratívneho spisu je preukázané, že správca dane postupoval v úzkej súčinnosti so žalobcom, žalobca bol priebežne informovaný o získaných dôkazoch, boli s ním spísané zápisnice o ústnom pojednávaní;
- za nedôvodné považoval správny súd aj námietky voči odôvodneniu rozhodnutia žalovaného a správcu dane.

### III. Kasačná sťažnosť a vyjadrenie

9. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca (sťažovateľ) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na nové rozhodnutie.

10. Sťažovateľ namietal, že správny súd rozhodol nezákonne a v rozpore so závermi rozsudku SDEÚ vo veci C-610/19, Vikingo Fővállalkozó Kft., pokiaľ ide o presun dôkazného bremena a posúdenie, či došlo k reálnemu dodaniu. Napádal závery súdu o jeho povinnosti overovať, či má dodávateľ vlastné kapacity, alebo bude dodávku uskutočňovať subdodávateľsky. Vyžadovanie takýchto povinností ide nad rámec zákona.

11. Ďalej napádal závery o tom, že dodávku neuskutočnil „deklarovaný dodávateľ“. Takáto prax daňových orgánov je v rozpore s prístupom SDEÚ. Podľa sťažovateľa on si splnil svoju dôkaznú povinnosť, sporným nie je reálnosť dodávok, a správca dane naopak vôbec neuskutočnil „vedomostný test“ o možnej účasti žalobcu na daňovom podvode.

12. Sťažovateľ citoval viaceré časti rozsudku SDEÚ vo veci C-610/19, Vikingo Fővállalkozó Kft. a zotrval na závere, že hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane boli splnené, lebo nie je sporné dodanie tovaru a služieb, na ktoré sa vzťahujú predmetné faktúry a fotodokumentácia. Sťažovateľ si overil svojho dodávateľa a plnenie preukázal nielen formálnymi dôkazmi, ale aj dôkazmi preukazujúcimi reálnosť

dodávky. Podporne poukázal aj na rozhodnutia SDEÚ C-18/13, Maks Pen, C-446/15, Signum Alfa Sped a C-610/19 a ďalšie.

13. Namietal tiež, že správny súd sa nevysporiadal s otázkou dobromyseľnosti sťažovateľa.

14. Sťažovateľ zotrval aj na svojich námietkach, uplatnených v žalobe, že dokazovanie bolo v rozpore s § 3 a § 24 daňového poriadku a že bolo porušené jeho právo byť prítomný pri výsluchoch svedkov a klásť im otázky. Práve dôkazy, ktoré boli získané „nahliadnutím do spisov iných daňových subjektov“ boli podľa sťažovateľa tými dôkazmi, na základe ktorých dospel k záveru o nepriznaní odpočítania dane. Postupom správcu dane došlo k obchádzaniu inštitútu výsluchu svedka.

15. Záverom podotkol, že odkaz na rozsudok SDEÚ vo veci C-254/20 Kemwater ProChemie, ktorý súd zmienil, je pre vec irelevantný, nakoľko vôbec nie je sporné, že dodávateľ BASTRECH s. r. o. a jeho subdodávateľia majú postavenie zdaniteľnej osoby.

16. Žalovaný zotrval na správnosti svojich záverov, stotožnil sa s napadnutým rozsudkom a žiadal kasačnú sťažnosť zamietnuť.

#### IV. Konanie pred Najvyšším správnym súdom Slovenskej republiky

17. 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](http://www.nssud.sk) podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku správneho súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná.

#### V. Posúdenie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

18. Podstatné sťažnostné body vznesené sťažovateľom tak, ako ich posúdil kasačný súd, sú nasledovné:

- nesprávne vyhodnotenie dokazovania (nesprávne právne posúdenie veci zo strany správneho súdu), že žalovaný, ako aj správca dane nesprávne právne posúdili rozloženie dôkazného bremena;
- s odkazom na judikatúru SDEÚ má sťažovateľ za to, že s ohľadom na materiálnu existenciu tovaru, ktorá sporná nebola, bolo potrebné vec posudzovať ako daňový podvod, resp. vyhodnotiť jeho vedomosť o účasti na podvode;
- sťažovateľ mal za to, že z jeho strany došlo k splneniu hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane, keďže sťažovateľom predložené doklady (faktúry, fotodokumentácia) preukazujú prijatie zdaniteľného plnenia práve od vystaviteľa faktúr;
- sťažovateľ namietal svoju neúčast' a nemožnosť vypočuť svedkov pri úkonoch realizovaných prostredníctvom nahliadnutia do spisov z iných daňových subjektov, resp. záverov získaných od KÚFS. Právo na odpočítanie dane

19. Z judikatúry SDEÚ 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 SDEÚ 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).

Hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane

20. Nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi - osobe registrovanej pre daň z pridanej hodnoty) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávných 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.

21. 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

22. 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 hmotnoprávných podmienok prioritne zaťažený práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje. Obchodné transakcie pritom nepostačujú 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).

23. 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 vyhľadávacej 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).

24. 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 správcu 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).

25. Ustálená rozhodovacia činnosť národných súdov ako aj SDEÚ 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 SDEÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó 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 SDEÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 03.09.2020, bod 64).

26. V súdenom prípade bola spochybnená osoba dodávateľa BRASTRECH s. r. o., t. j. status osoby deklarovaného dodávateľa. V prípade tejto hmotnoprávnej podmienky na odpočítanie dane došlo, ako vyplýva z rozsudku SDEÚ C-154/20 Kemwater ProChemie k statusu osoby dodávateľa, k judikatórnemu posunu. Závery tohto rozhodnutia možno zhrnúť nasledovne: a) uvedenie osoby deklarovaného 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 a 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.

27. Je potrebné súhlasiť so sťažovateľom, že hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane nie je preukázanie konkrétnej osoby deklarovaného dodávateľa, ako to v súlade s predchádzajúcou judikatórnou praxou uviedol v napadnutom rozsudku správny súd. V nadväznosti na závery rozsudku SDEÚ 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 poskytovateľia, 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.

28. Pre ďalšie úvahy kasačného súdu je podstatné, že v prejednávanej veci bol spochybnený sťažovateľom deklarovaný dodávateľ BRASTRECH s. r. o., 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 spoločnosťou BRASTRECH s. r. o. Keďže splnenie hmotnoprávných 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.

29. Pochybnosti vo vzťahu k dodávateľovi BRASTRECH s. r. o. boli najmä nasledovné:

- konateľ tejto spoločnosti, p. I. o jej činnosti nič nevedel, osoba konajúca v jej mene, p. Č. síce potvrdila dodanie služieb, avšak subdodávateľsky spoločnosťou PreShov H+R;
- osoba konajúca v mene spoločnosti PreShov H+R, p. P., potvrdila dodanie služieb, avšak tiež subdodávateľsky spoločnosťou MPV Consult, s. r.o. , a navyiac, oprávnenie p. P. konať v mene tejto spoločnosti bolo spochybnené;
- dodanie služieb spoločnosťou MPV Consult, s. r. o. bolo spochybnené, keďže jej konateľ dodanie služieb nepotvrdil a existovali pochybnosti o jeho konaní v mene tejto spoločnosti;
- sťažovateľ nepredložil relevantné dôkazy o tom, že deklarované služby boli skutočne dodané.

30. Kasačný súd konštatuje, že námietky sťažovateľa smerujú najmä k spochybneniu toho, či vyššie uvedené pochybnosti správcu dane boli relevantné. Keďže išlo o pochybnosti na strane priameho dodávateľa, s ohľadom na závery uvedené v bode 26. tieto pochybnosti i kasačný súd považuje za relevantné. Sťažovateľ v tejto súvislosti opomína uviesť, ako tieto pochybnosti správcu dane vyrátil (inak ako dôkazmi, ktoré boli správcom dane spochybnené) a ako dodanie tovaru od spoločnosti BRASTRECH s. r. o. relevantne preukázal. Z vyjadrení sťažovateľa v administratívnom konaní, v žalobe a v konaní pred správny súd, ako aj v kasačnom konaní, sú zrejmé len neurčité tvrdenia o tom, že „služby sú preukazované aj inými dôkazmi: fotodokumentácia, stavebný denník, reálne objekty, ktorých sa služby týkali, reálna činnosť daňového subjektu vyžadujúca tieto služby, čo preukazuje nielen ich reálnosť, ale aj ekonomické opodstatnenie prijatých zdaniteľných obchodov, ktoré súvisia s uskutočňovanými zdaniteľnými obchodmi daňového subjektu.“ v spojení s jeho vyjadreniami, že si dodávateľa BRASTRECH s. r. o. riadne preveril.

31. K uvedenému kasačný súd konštatuje, že zo spisový materiál neobsahuje žiaden dokument, ktorým by sťažovateľ preukázal, že k dodaniu zdaniteľného plnenia (v posudzovanom zdaňovacom období marec 2015 ide o dodanie čistiacich prác prevádzkových objektov a ich priestorov) skutočne došlo tak, ako sťažovateľ deklaruje. Zápisnica z 24.04.2017, spísaná správcom dane, o predložení dokladov a dokumentácie sťažovateľom k daným prácam obsahuje len zmluvu z 03.03.2015 o vykonávaní týchto prác. Na predloženej fotodokumentácii sú vyobrazené objekty, resp. ich časti. Samotná existencia objektov nepreukazuje dodanie zdaniteľného plnenia tak, ako tvrdí sťažovateľ. Ostatné tvrdenia sťažovateľa (predloženie stavebných denníkov, resp. fotodokumentácia týkajúca sa odpratávania snehu), nie sú relevantné pre posudzované zdaňovacie obdobie.

32. Na základe vykonaného dokazovania sa obstaranie a dodanie tovaru sťažovateľovi od spoločnosti BRASTRECH s. r. o. nepreukázalo, keďže toto plnenie nedodal deklarovaný dodávateľ, ani žiaden z uvádzaných subdodávateľov. Podstatná je pritom tá skutočnosť, že ani sám sťažovateľ nevedel správcovi dane predložiť žiadne relevantné dôkazy, ktoré by hodnoverne preukázali realizáciu deklarovaného obchodu. Tým bol zo strany správcu dane dôvodne spochybnený status osoby dodávateľa ako jedna z hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane. Vo vzťahu k rozhodnutiu SDEU 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.

33. Vzhľadom na uvedené nebolo preto vec potrebné posudzovať ako daňový podvod, keďže dôvodom na neumožnenie odpočítania dane boli práve pochybnosti správcu dane o statuse osoby dodávateľa (spochybnený dodávateľ BRASTRECH s. r. o.), a tieto pochybnosti správcu dane sťažovateľ následne nevyvrátil. Sťažnostný bod sťažovateľa v tejto súvislosti je preto nedôvodný.

34. Kasačný súd dopĺňa, že to, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že sťažovateľ je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/26/2014). Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t. j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa dane z pridanej hodnoty. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

35. Kasačný súd zdôrazňuje, že bolo povinnosťou sťažovateľa predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočítanie dane. Pri relevantných pochybnostiach správcu dane existencia faktúry a písomných dokladov sama o sebe nepostačuje. Pokiaľ si sťažovateľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené.

Za stavu, keď sťažovateľ nepreukázal skutočnú realizáciu zdaniteľných obchodov a doklady, ktoré predložil, nemali takú výpovednú hodnotu, aby vyvrátili pochybnosti správcu dane, nepreukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane.

36. Sťažnostné body vo vzťahu k dôkaznému bremenu sťažovateľa a splneniu hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane sťažovateľom sú preto nedôvodné.

37. K namietaným procesným pochybeniam správcu dane kasačný súd uvádza, že SSP stanovuje pre uplatnenie kasačnej sťažnosti prísne podmienky vo vzťahu k vymedzeniu kasačných dôvodov. Z ustanovenia § 440 ods. 2 vyplýva, že v prípade uplatnenia kasačného dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP je sťažovateľ povinný uviesť právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a rovnako tak uviesť v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Sťažovateľ túto požiadavku nenaplnil a len zotrval na svojej argumentácii, ktorú už prezentoval v konaní pred správny súdom a ku ktorej sa správny súd relevantne vyjadril.

38. Kasačný súd zistil, že závery správneho súdu majú oporu v administratívnom spise, z ktorého vyplýva, že správca dane sťažovateľa so všetkými zisteniami priebežne oboznamoval, sťažovateľ nahliadol do spisu a vyhotovil si z nich fotokópie, teda sa k nim mohol vyjadriť. Správca dane ho informoval o výsluchoch svedkov, ktoré vykonal (pre toto zdaňovacie obdobie je relevantná najmä svedecká výpoveď p. I. a p. Č.), pričom sťažovateľ sa ich nezúčastnil. Žalobca nenavrhol vypočuť žiadneho svedka. Kasačný súd dodáva, že argumentácia sťažovateľa je veľmi všeobecná, nekonkretizuje, pri akom úkone a akým spôsobom mu boli upreté jeho procesné práva. Za týchto okolností ani túto námietku nemožno považovať za dôvodnú.

#### Odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu

39. Kasačný súd nepovažoval za dôvodný ani kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP. Kasačný súd už vo svojej rozhodovacej činnosti uviedol (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžfk 45/2020 zo dňa 24. novembra 2021, bod 19), čo považuje za ustálenú rozhodovaciu činnosť cit.: „Z hľadiska nastavenia právneho systému Slovenskej republiky a modelu fungovania kasačného súdu (s pomerne širokými možnosťami predloženia vecí kasačnému súdu a s pomerne veľkým počtom rozhodovaných vecí) si precedenčné účinky môžu osobovať také právne názory, ktoré sú kasačným súdom opakovane potvrdzované (vyjadrené vo viacerých rozhodnutiach kasačného súdu alebo aj v jednotlivom rozhodnutí, ak neboli spochybnené alebo bolo na nich nadviazané) alebo ich ustálenosť je iným spôsobom kasačným súdom komunikovaná (napr. publikáciou v oficiálnej zbierke kasačného súdu podľa § 8a ods. 4, § 24d písm. b) a § 24e ods. 3 písm. d) zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov či inštitucionalizovaným procesom prostredníctvom rozhodovania veľkého senátu podľa § 22 v spojení s § 466 SSP).“

40. Keďže sťažovateľ neuviedol žiadne konkrétne rozhodnutie, od ktorého sa mal správny súd odkloniť, kasačný súd sa týmto dôvodom nemohol zaoberať.

41. K sťažovateľom namietaným rozhodnutiam SDEÚ 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 primárne deklarovaného dodávateľa BRASTRECH s. r. o. Aj keď jednou z pochybností správcu dane boli zistenia, že službu nemohli dodať deklarovaní subdodávateľia, pretože posledný v ich rade dodanie nepotvrdil, sťažovateľ sám nepredložil žiadne relevantné dôkazy o reálnosti dodávky. V rozhodnutí C-446/15 Signum Alfa Sped bola skutková situácia tiež odlišná, pretože dôvodom pochybností správcu dane bolo, že deklarovaný dodávateľia nedisponovali ľudskými a materiálnymi zdrojmi potrebnými na vykonanie fakturovaných služieb v čase ich vykonania. V prípade sťažovateľa toto bola jedna z okolností, ktorú správca dane vzniesol, avšak jeho ďalšie pochybnosti boli založené na nedostatku podkladov od samotného sťažovateľa.

#### VI. Záver a trovy konania

42. Kasačný súd sa z popísaných dôvodov nestotožnil s námietkami sťažovateľa voči rozsudku správneho súdu uvedenými v kasačnej sťažnosti. Podanú kasačnú sťažnosť považuje za nedôvodnú, a preto podľa § 461 SSP rozhodol spôsobom, ktorý je uvedený vo výroku tohto rozsudku.

43. O trovách konania rozhodol podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s ustanoveniami § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP a contrario tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov konania z dôvodu neúspechu v konaní. Žalovanému orgánu verejnej správy kasačný súd nárok na náhradu trov kasačného konania

nepriznal, keďže to nemožno spravodlivo požadovať a v súvislosti s kasačným konaním žalovanému orgánu verejnej správy ani trovy nevznikli (§ 467 ods. 1 v spojení s § 168 SSP).

44. Toto rozhodnutie prijal kasačný súd jednomyseľne.

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).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.