

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 5Sfk/53/2022  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8020200063  
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 11. 2023  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Juraj Vališ  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:8020200063.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

H. správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. (spravodajca) a členov senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a Mgr. Petra Macha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): 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, Lazovná 5952/63, Banská Bystrica, IČO: 42?499?500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100075437/2020 z 9. januára 2020 o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/11/2020-124 z 27. januára 2022, takto

### rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa **z a m i e t a**.
- II. Účastníkom konania 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 obdobia január - marec a máj - august a november 2015, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 101247310/2017 z 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. 102322688/2019 z 08.10.2019 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 8 000,00 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2015.

2. Dôvodom nepriznania nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty bolo, že žalobca neodstránil pochybnosti správcu dane týkajúce sa dodania čistiacich a upratovacích prác v mesiaci máj 2015 a nepredložil dôkazy na preukázanie svojich tvrdení, že služby boli dodané spoločnosťou BRASTRECH s.r.o. Správca dane zistil, že ani jedna zo zúčastnených preverovaných osôb nedodala fakturované služby žalobcovi a na základe toho vyslovil pochybnosti o správnom a pravdivom dokladoch predložených žalobcom. Sťažovateľ pochybnosti správcu dane nevyvrátil a podľa správcu dane tak neunesol svoje dôkazné bremeno a nepreukázal, že služby boli reálne a reálne dodané deklarovateľným dodávateľom spoločnosťou BRASTRECH s.r.o. Fotodokumentácia predložená žalobcom podľa názoru správcu dane nepreukazuje, že by boli služby vykonané dodávateľom BRASTRECH s.r.o. ale ani jeho subdodávateľmi a to spoločnosťou PreShov H+R, s.r.o. alebo MPV Consult, s.r.o.

3. Správca dane tak založil svoje prvostupňové rozhodnutie na nesplnení hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane a porušení § 49 v nadväznosti na § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), keďže nebolo preukázané, že k dodaniu služieb došlo deklarovateľným

dodávateľom BRASTRECH s.r.o. a ani jeho deklarovanými subdodávateľmi PreShov H+R, s.r.o. a MPV Consult, s.r.o.

4. Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100075437/2020 z 09.01.2020 prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

II.

Konanie pred správnym súdom

5. Proti napadnutému rozhodnutiu podal žalobca správnu žalobu, o ktorej Krajský súd v Prešove (ďalej len „správny súd“) rozhodol napadnutým rozsudkom č. k. 1S/11/2020-124 z 27. januára 2022 tak, že ju zamietol.

6. Žalobca namietal nesprávne právne posúdenie veci, nepreskúmateľnosť pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov a rozpor skutkového stavu, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia, so skutkovým stavom, ktorý vyplýval z administratívneho spisu, ako aj podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy. Uviedol, že dôvodom nepriznania uplatneného odpočtu dane je skutočnosť, že žalobca nepreukázal, že fakturované služby boli dodané práve deklarovaným dodávateľom spoločnosťou BRASTRECH, s.r.o., avšak vykonanie prác nebolo sporné a spornou bola iba skutočnosť, kto tieto práce vykonal. V konaní bol so správcom dane bol súčinný, doložil účtovnú a daňovú evidenciu, fotodokumentáciu týkajúcu sa dodávok služieb, vysvetlil spôsob, akým došlo k dodaniu služieb a ako boli plnenia vykonávané a dodávateľ BRASTRECH s.r.o. taktiež potvrdil realitu služieb. Namietal, že žalovaný nezákonne preniesol na žalobcu dôkazné bremeno týkajúce sa osoby dodávateľa a namietal, že žalovaný sa nevysporiadal ani s jeho námietkou nezákonných dôkazov. Rozhodnutie žalovaného nie je podľa žalobcu 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, Mahagében kft. a Pétér Dávid C-80/11 a C-142/11.

7. Správny súd, využitím 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 (týkajúceho sa rovnakej daňovej kontroly, avšak zdaňovacieho obdobia januára 2015) a žalobu žalobcu zamietol.

8. Správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že žalobca si mohol overiť, či spoločnosť BRASTRECH s.r.o. má kapacity na vykonanie objednaných prác, že subdodávatelia nemali zamestnancov a nepreukázali ani nepredložili v daňovej kontrole ani vo vyrubovacom konaní dôkazy, ani neidentifikovali osoby, ktoré mali deklarované služby vykonať a ani žalobca nepreukázal, že tieto spoločnosti boli účastné týchto prác. Fotodokumentácia predložená žalobcom nepreukazuje, že sa jedná o výkon prác práve dodávateľom BRASTRECH s.r.o., resp. jeho deklarovanými subdodávateľmi. Okrem tvrdenia splnomocneného zástupcu spoločnosti BRASTRECH s.r.o. o dodaní služby nebol preukázaný reálny základ pre vystavenie faktúry a jeho vyjadrenie nepovažoval za dôkaz preukazujúci uskutočnenie zdanieľného obchodu v prospech žalobcu. Uviedol, že 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.

9. Mal za preukázané, že žalobcom predloženým účtovným dokladom absentuje preukázané dodanie služby žalobcovi dodávateľom uvedeným na faktúre. Žalobca podľa správneho súdu preukázal iba splnenie formálnych podmienok na odpočet a aj fotografie sú iba listinné dôkazy, ktoré nepreukazujú, kto, aké osoby a aký dodávateľ práce vykonal. Žalobca tak neodstránil pochybnosti správcu dane a nepreukázal realitu obchodu medzi ním a jeho deklarovaným dodávateľom BRASTRECH, s.r.o.

10. Rozsudky SDEÚ, na ktoré poukazoval žalobca, sa týkajú daňových podvodov a nie je možné ich aplikovať, pretože z preskúmaného rozhodnutia nevyplýva záver, že by plnenie v reťazci bolo poznačené podvodom.

11. Podľa správneho súdu 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 a jeho právo navrhovať dôkazy, a teda aj výsluch akýchkoľvek svedkov, aj tých, ktorí už boli vypočutí v inom daňovom konaní, mu zostalo zachované. Správca dane vykonal aj výsluch svedkov a vlastné dokazovanie v rámci daňovej kontroly žalobcu.

### III.

#### Kasačná sťažnosť a vyjadrenie

12. 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.

13. Namietal, že správny súd nesprávne vyhodnotil a rozložil dôkazné bremeno medzi žalobcu a správcu dane tým, že tento mal preukázať dodania konkrétnym deklarovaným dodávateľom BRASTRECH, s.r.o. Namietal, že správny súd rozhodol v rozpore so závermi uznesenia SDEÚ vo veci C-610/19, Vikingo Fővállalkozó Kft., pokiaľ ide o presun dôkazného bremena a posúdenie, či došlo k reálnemu dodaniu. Napádal závery správneho súdu o jeho povinnosti overovať, či má dodávateľ vlastné kapacity, alebo bude dodávku uskutočňovať subdodávateľsky. Vyžadovanie takýchto povinností v legislatíve podľa sťažovateľa absentuje.

14. Namietal závery správneho súdu i žalovaného, že nepreukázal, že dodávku uskutočnil deklarovaný dodávateľ, čo nepovažuje za eurokonformné. Namietal i záver, že nebolo preukázané reálne plnenie. 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.

15. S poukazom na uznesenie SDEÚ vo veci C-610/19, Vikingo Fővállalkozó Kft. mal za to, že hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane boli splnené, lebo nie je sporné dodanie 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 vo veciach C-18/13, Maks Pen, C-446/15, Signum Alfa Sped a C-610/19 a ďalšie.

16. Naďalej namietal, že dokazovanie bolo v rozpore s § 3 a § 24 Daňového poriadku a že nahliadnutím do spisov iných daňových subjektov zo strany správcu dane bolo porušené jeho právo byť prítomný pri výsluchoch svedkov a klásť im otázky podľa § 45 ods. 2 písm. e/ Daňového poriadku. Práve dôkazy, ktoré boli získané nahliadnutím do spisov iných daňových subjektov, boli podľa sťažovateľa tými dôkazmi, na základe ktorých sa dospelo k záveru o nepriznaní odpočítania dane. Postupom správcu dane tak podľa sťažovateľa došlo k obchádzaniu inštitútu výsluchu svedka.

17. Poukázanie správneho súdu na rozsudok SDEÚ vo veci C-254/20 Kemwater ProChemie, sťažovateľ považuje za irelevantný, nakoľko vôbec nie je sporné, že dodávateľ BRASTRECH s.r.o. a jeho subdodávateľia majú postavenie zdaniteľnej osoby.

18. Konštatoval, že správny súd použil reštriktívny výklad daňových predpisov v neprospech sťažovateľa a odôvodnenie napadnutého rozsudku nie je eurokonformné. Napadnutý rozsudok považuje za rozporný so zásadou právnej istoty.

19. Žalovaný vo vyjadrení z 10.05.2022 zotrval na správnosti svojich záverov, stotožnil sa s napadnutým rozsudkom a žiadal kasačnú sťažnosť zamietnuť.

### IV.

#### Konanie pred kasačným súdom a posúdenie kasačného súdu

20. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu 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 Krajského súdu v Prešove po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná.

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

- nesprávne právne posúdenie veci pri otázke rozloženia dôkazného bremena a potreby preukazovania osoby deklarovaného dodávateľa a s tým súvisiaca otázka splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane zo strany sťažovateľa,
- či bolo potrebné vec za danej skutkovej situácie posudzovať ako daňový podvod,
- otázka porušenia práva sťažovateľa byť prítomný pri výsluchoch svedkov a klásť im otázky pri správcovi dane realizovanom nahliadnutí do spisov iných daňových subjektov, resp. záverov získaných od KÚFS.

#### Právo na odpočítanie dane

22. 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

23. 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.

24. Vyššie uvedené podmienky upravené v Smernici 2006/112/ES sú prevzaté do zákona 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

25. 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).

26. 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 správcou 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 správcou dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcou 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).

27. 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).

28. 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 (uznesenie SDEÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 03.09.2020, bod 64).

29. Pre ďalšie úvahy kasačného súdu je podstatné, že v prejednávanej veci boli správcou dane pri spornom dodávateľovi BRASTRECH s.r.o. spochybnené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Spochybnené bolo dodanie čistiacich a upratovacích prác týmto dodávateľom, t.j. i existencia plnenia v rámci konkrétneho vzťahu medzi sťažovateľom a sťažovateľom deklarovaným dodávateľom BRASTRECH s.r.o. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí uviedol, že transakcie deklarované sťažovateľom sa neuskutočnili a išlo iba o fakturačné obchody bez existencie reálneho plnenia a aj žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol, že čistiace a upratovacie práce v mesiaci máj 2015 neboli dodané tak, ako to uviedol sťažovateľ a že reálnosť ich dodania v tomto vzťahu nebola

hodnoverným spôsobom preukázaná. Správny súd v napadnutom rozsudku tiež uviedol, že vo vzťahu sporým dodaniam služieb nebol preukázaný reálny základ pre vystavenie faktúry.

30. Vo vzťahu k hmotnoprávnej podmienke osoby dodávateľa kasačný súd poukazuje na závery vyplývajúce z rozsudku Súdneho dvora EU C-154/20 Kemwater ProChemie, ktorý je možné 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. 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.

31. V danom prípade osobitné skutkové okolnosti ohľadne statusu iných dodávateľov zistené neboli a ani sťažovateľ ich netvrdil - trval na tom, že deklarované služby mu boli dodané 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.

32. Je potrebné súhlasiť so sťažovateľom, že hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane nie je preukázanie konkrétnej osoby deklarovaného dodávateľa, ako to v súlade s predchádzajúcou judikatúrnou 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 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).

33. Kasačný súd ďalej sumarizuje, že pochybnosti správcu dane vo vzťahu k deklarovanému dodávateľovi BRASTRECH s.r.o. boli najmä nasledovné:

- konateľ tejto spoločnosti, p. Čech, o jej činnosti nič nevedel (zápisnica z ústneho pojednávania č. 100014465/2017 z 04.01.2017), osoba konajúca v jej mene, p. Č. síce potvrdila dodanie služieb, avšak subdodávateľsky spoločnosťou PreShov H+R, s.r.o. a bez vedomosti o ďalších podrobnostiach (zápisnica z ústneho pojednávania č. 100172884/2017 z 30.01.2017);
- osoba konajúca v mene spoločnosti PreShov H+R, s.r.o., p. S., potvrdila dodanie služieb, avšak tiež subdodávateľsky spoločnosťou MPV Consult, s.r.o., a navyše, oprávnenie p. S. konať v mene tejto spoločnosti bolo spochybnené;
- dodanie služieb spoločnosťou MPV Consult, s.r.o. bolo spochybnené, keďže jej konateľ dodanie služieb nepotvrdil a rovnako existovali pochybnosti o jeho konaní v mene tejto spoločnosti;
- sťažovateľ nepredložil žiadne iné relevantné dôkazy o tom, že deklarované služby mu boli skutočne dodané.

34. Keďže išlo o pochybnosti na strane priameho dodávateľa (ktorej konateľ o činnosti spoločnosti nič nevedel a zástupkyňa p. Č. okrem uvedenia svojho subdodávateľa iné okolnosti uviesť nevedela), s ohľadom na závery uvedené v bode 28. tieto pochybnosti i kasačný súd považuje za relevantné.

Sťažovateľ v rámci svojej argumentácie opomína uviesť, ako konkrétne tieto pochybnosti správcu dane vyvrátil (inak ako dôkazmi, ktoré boli správcom dane spochybnené) a ako dodanie služieb od deklarovaného dodávateľa spoločnosti BRASTRECH s.r.o. relevantne preukázal. Sťažovateľ v tejto súvislosti uvádza iba nekonkrétne tvrdenia, že bez akejkoľvek pochybnosti uniesol svoje dôkazné bremeno a ako dôkaz potvrdzujúci jeho tvrdenia predložil fotodokumentáciu (zápisnica z ústneho pojednávania č. 100678386/2017 z 24.04.2017) v rozsahu fotografie exteriéru a detailov interiéru neurčenej budovy. Takáto fotodokumentácia exteriéru a detailov interiéru neurčenej budovy, i pokiaľ by išlo o budovu sťažovateľa, nepreukazuje, či vôbec, kto, kedy, ako a v akom rozsahu sporné čistiace a upratovacie práce vykonal. Zo spisového materiálu tak nevyplýval žiaden dokument ani iný relevantný dôkaz, ktorým by sťažovateľ preukázal, že k dodaniu služieb skutočne došlo tak, ako to sťažovateľ deklaruje.

35. Sumarizujúc dôkazy svedčiace v prospech sťažovateľa (účtovné doklady - faktúra, zmluva, nekonkrétne vyjadrenia osoby konajúcej za spoločnosť BRASTRECH s.r.o. a fotodokumentácia bez relevantnej výpovednej hodnoty) a v prospech pochybností správcu dane (tak, ako sú uvedené v bode 33.) sa ani kasačnému súdu nejaví záver žalovaného a správneho súdu o nevyvrátení pochybností správcu dane ohľadom splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane ako nesprávny.

36. Kasačnému súdu nedá nedoplniť, že v kontrolovanom zdaňovacom období máj 2015 si sťažovateľ uplatnil právo na odpočítanie dane aj z iných plnení od deklarovaného dodávateľa BRASTRECH s.r.o. V tých prípadoch, keď správcu dane mal hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane za preukázané (napr. reklamné služby), bolo sťažovateľovi umožnené uplatniť si právo na odpočítanie dane. Sporným tak ostalo iba dodanie čistiacich a upratovacích prác, ktorých realizácia tak, ako to sťažovateľ deklaroval, preukázaná nebola, a to ani sťažovateľom predloženou fotodokumentáciou.

37. Na základe vykonaného dokazovania sa tak obstaranie a dodanie sporných služieb sťažovateľovi od spoločnosti BRASTRECH s.r.o. nepreukázalo, keďže nebolo preukázané, že toto plnenie by dodal deklarovaný dodávateľ a ani žiaden z ním 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. Vzhľadom na uvedené nebolo preto vec potrebné posudzovať ako daňový podvod, keďže dôvodom na neumožnenie odpočítania dane boli práve pochybnosti správcu dane o splnení hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane pri deklarovanom dodávateľovi BRASTRECH s.r.o., a tieto pochybnosti správcu dane sťažovateľ následne nevyvrátil.

38. 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.

39. 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.

40. Sťažnostné body vo vzťahu k dôkaznému bremenu sťažovateľa, k splneniu hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane sťažovateľom a k posúdeniu veci ako daňového podvodu sú preto nedôvodné.

Porušenia práva sťažovateľa byť prítomný pri výsluchoch svedkov a klásť im otázky pri správcom dane realizovanom nahliadnutí do spisov iných daňových subjektov

41. 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 (správnym súdom), 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 správnym súdom a ku ktorej sa správny súd relevantne vyjadril.

42. 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. Č. a p. Č.), pričom sťažovateľ sa ich nezúčastnil. Sťažovateľ 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.

43. I napriek uvedenému kasačný súd dopĺňa, že otázke využitia podkladov a listín z daňovej kontroly iných subjektov sa venoval napríklad v rozhodnutí 8Sžfk/76/2020 z 02.02.2022, kde v bode 39 uviedol, že „V súhrne je preto možné uviesť, že ak svedkovia vypočúvaní v rámci inej daňovej kontroly neboli vypočúvaní aj v daňovej kontrole sťažovateľky, nie je porušením procesných práv sťažovateľky to, ak o výsluchu takýchto svedkov upovedomená nebola. Uvedené neznamena, že je vylúčené, aby ako dôkaz v daňovej kontrole sťažovateľky nemohli byť použité ako podklady aj listiny z daňovej kontroly týchto iných subjektov, keď podľa názoru kasačného súdu, takto obstarané podklady (najmä protokoly z iných daňových kontrol) spĺňajú podmienku dôkazu podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku (4) 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.“

44. Ani sťažnostný bod ohľadom porušenia procesných práv sťažovateľa preto kasačný súd nepovažuje za dôvodný.

Odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu

45. Kasačný súd nepovažoval za dôvodný ani sťažnostný bod podľa § 440 ods. 1 písm. h) SSP. Keďže sťažovateľ neuviedol žiadne konkrétne rozhodnutie, od ktorého sa mal správny súd odkloniť, kasačný súd sa týmto dôvodom nemohol detailnejšie zaoberať.

46. 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 i deklarovaneho dodávateľa BRASTRECH s.r.o. Aj keď jednou z pochybností správcu dane boli zistenia, že službu nemohli dodať deklarovaní subdodávatelia, pretože posledný v ich rade dodanie nepotvrdil, sťažovateľ sám nepredložil žiadne relevantné dôkazy o reálnosti ich dodania. V rozhodnutí C-446/15 Signum Alfa Sped bola skutková situácia tiež odlišná, pretože dôvodom pochybností správcu dane bolo, že deklarovaní dodávatelia 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.

47. K sťažovateľovým ďalším námietkam kasačný súd uvádza, že súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. Za tieto považoval kasačný súd otázky

uvedené vyššie. Odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (III. ÚS 209/04). Kasačný súd má za to, že správny súd sa posudzovanou vecou dôsledne zaoberal, vysporiadal sa s podstatnými námietkami sťažovateľa a vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré náležite aj odôvodnil, a ktoré i kasačný súd považuje za správne.

VI.

Záver a trovy konania

48. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozhodnutia správneho súdu. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

49. 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.

50. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0.

**Poučenie:**

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