

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sfk/47/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200702
Dátum vydania rozhodnutia: 23. 10. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Hatalová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:4021200702.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): V. V., K.. XX.XX.XXXX, bytom O. XXX/XX, K. (do 12. 12. 2022 fyzická osoba s oprávnením prevádzkovať živnosť, so sídlom Bazovského 416/4, Nitra, IČO: 43 371 949), právne zastúpeného: Mgr. Henrich Schindler, advokát, so sídlom Skuteckého 33, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 40 887 481, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101815488/2021 zo dňa 28. septembra 2021, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Bratislave č. k. NR-6S/6/2021-91 zo dňa 04. júla 2024, takto

rozhodol:

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

odôvodnenie:

I. Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Daňový úrad Nitra, ako prvostupňový správny orgán (ďalej aj „správca dane“), rozhodnutím č. 100436590/2021 zo dňa 16. 03. 2021, podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správne daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 8.318 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2018.

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 101815488/2021 zo dňa 28. 09. 2021 prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu potvrdil.

II. Konanie pred správnym súdom

3. Správny súd v Bratislave rozsudkom č. k. NR-6S/6/2021-91 zo dňa 04. 07. 2024 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) žalobu žalobcu ako nedôvodnú zamietol podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“).

4. Ako uviedol správny súd v odôvodnení svojho rozsudku predmetom správneho súdneho prieskumu v tomto konaní boli rozhodnutia finančných orgánov o vyrubení rozdielu na dani z pridanej hodnoty žalobcovi vo výške 8.318 € za zdaňovacie obdobie január 2018. Žalovaný a správca dane konštatovali, že žalobca nepreukázal, že fakturované služby skutočne dodali deklarovaní dodávatelia, kedy samotní dodávatelia popreli autenticnosť faktúr, na podklade ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane. Žalobca mal za to, že žalovaný na podklade zisteného skutkového stavu vyvodil nesprávne právne závery. Úlohou správneho súdu tak bolo posúdiť, či správca dane a následne žalovaný postupovali pri vyrubení rozdielu na dani z pridanej hodnoty v súlade s príslušnými právnymi predpismi a ustálenou súdnou praxou.

5. Správny súd dal primárne do pozornosti, 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 hmotnoprávnych 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).

6. Ako uviedol správny súd 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.

7. Správny súd ďalej konštatoval, že v zmysle zákona o DPH sa za hmotnoprávne podmienky pre odpočítanie dane považujú (i) existencia zdaniteľného plnenia, (ii) jeho dodanie zdaniteľnou osobou a (iii) použitie dodaných tovarov a služieb daňovým subjektom na účely jeho ekonomickej činnosti. Subjekt, ktorý si chce odpočítať daň z pridanej hodnoty má dve povinnosti, a to (i) povinnosť tvrdiť a (ii) povinnosť svoje tvrdenie preukázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet dane z pridanej hodnoty za splnenia zákonom stanovených podmienok a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane (vo všeobecnosti) je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt preukazuje relevantnými dôkazmi. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. Ak má správca dane pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu a predložené dôkazy nemieni akceptovať, potom je povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia daňového subjektu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené daňovým subjektom (k tomu nález Ústavného súdu SR zo dňa 07. februára 2023, sp. zn.: IV. ÚS 569/2022).

8. Správny súd ďalej uviedol, že riadne zistenie a ustálenie skutkového stavu, ktoré má správca dane za preukázané a skutočnosť, ohľadne ktorých existujú pochybnosti nepochybne nadväzuje na rozsah dôkazného bremena, ktoré zaťažuje žalobcu preukazujúceho splnenie hmotnoprávnych podmienok pre vznik nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty. Správca dane musí pomenovať svoje pochybnosti dostatočne jasne, aby daňový subjekt poznal rozsah svojho dôkazného bremena a na základe informácií správcu dane vedel, aké skutočnosti má doložiť ďalšími dôkazmi.

9. Správny súd dôvodil tým, že ako vyplynulo z napadnutého rozhodnutia a prvostupňového rozhodnutia, správca dane a žalovaný vydali rozhodnutia na tom podklade, že žalobca nepreukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane, a teda, že deklarovani 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.

10. Takisto podľa názoru správneho súdu 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.

11. Aj vo vzťahu k vyššie uvedenému podľa názoru správneho súdu tak neobstojí žalobná námietka žalobcu, spočívajúca v tvrdení, že správca dane neprihliadal na všetko, čo vykonaným dokazovaním vyšlo najavo. Naopak, správca dane, na rozdiel od žalobcu, vykonal rozsiahle dokazovanie, ktoré smerovalo práve k tomu, aby sa zistilo, či žalobca splnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane.

12. Správny súd ďalej konštatoval, že 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 (i) nebola preukázaná existencia zdaniteľného plnenia, kedy deklarovaní dodávateľa popreli dodanie služby pre žalobcu a (ii) nebolo preukázané dodanie deklarovaným dodávateľom, kedy deklarovaní dodávateľa popreli dodanie služby pre žalobcu a uviedli, že žalobcu ani nepoznajú. Neboli tak kumulatívne splnené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane.

13. 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 deklarovaných faktúrach. Samozrejme, 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. Naviac, uvedenie účtu a zaplatenie faktúry je formálnou podmienkou, ktorej splnenie však pri nesplnení ďalších hmotnoprávnych podmienok, nemá vplyv na nepriznanie práva na odpočítania dane.

14. Ako uviedol správny súd žalobca ďalej v podanej žalobe citoval ustanovenia príslušných právnych predpisov, citoval ním vybranú judikatúru a prezentoval 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 nevykonal, nesie bremeno neúspechu žaloby, pretože správny súd nie je oprávnený a ani povinný vyhľadávať žalobné dôvody za žalobcu.

15. Žalobca následne poukázal na to, že v prvostupňovom rozhodnutí správcu dane konštatoval skutočnosť, že licencie účtovného programu, v ktorom boli vystavené faktúry spoločnosti Salanci - LMS s.r.o., zakúpila fyzická osoba - X. Y.. 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 X.Á. Y., ktorý bol účtovníkom spoločnosti Salanci - LMS s.r.o. Z uvedeného konštatovania nemožno vyvodiť nič, čo by smerovalo k porušeniu práv žalobcu, pretože v tejto časti prvostupňového rozhodnutia nebolo zámerom správcu dane popísať určité pochybenie žalobcu, ale len opísať zistený skutkový stav.

16. 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 odchyľili 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 nemohol 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.

III. Kasačná sťažnosť, stanoviská účastníkov konania

17. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podal sťažovateľ kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP, v ktorej navrhol, aby Najvyšší správny súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alternatívne, aby rozsudok správneho súdu zmenil, zrušil rozhodnutie žalovaného a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň navrhol, aby kasačný súd priznal sťažovateľovi náhradu trov konania.

18. Sťažovateľ v úvode kasačnej sťažnosti zrekapituloval svoju žalobnú argumentáciu, v zmysle ktorej namietal, že žalovaný neprihliadal na jeho námietku nesprávne a nedostatočne zisteného skutkového stavu veci, rozhodnutie nedostatočne odôvodnil a ďalej rozporoval tvrdenie žalovaného ohľadom neunesenia dôkazného bremena zo strany sťažovateľa.

19. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ dôvodil tým, že z rozhodnutí správcu dane a žalovaného nevyplýva, ktorú hmotnoprávnu podmienku uplatneného práva na odpočet nepreukázal. V konaní bolo vykonaným dokazovaním preukázané, že plnenia existovali a boli zaúčtované a dodávatelia tieto plnenia uviedli v daňových priznaniach ako aj kontrolných výkazoch. Sťažovateľ namietal neprihliadanie na jeho kontrolné výkazy ako aj jeho obchodných partnerov. V rámci skutkového stavu v predmetnej kontrole by tento dôkaz podporne preukazoval existenciu dodaných zdaniteľných plnení. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/24/2020 zo dňa 22. 07. 2022 ako aj na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/15/2020 z 30. 06. 2022.

20. Sťažovateľ ďalej namietal, že dokazovanie nesplnenia hmotnoprávných podmienok zo strany správcu dane v prevažujúcom rozsahu smerovalo k dodávateľovi a popretiu zdaniteľných plnení pre sťažovateľa zo strany dodávateľa. S ohľadom na uvedené právo na odpočet DPH z deklarovaných obchodov v tomto zdaňovacom období bolo možné sťažovateľovi odoprieť len vtedy, ak by správca dane a žalovaný preukázali, že sťažovateľ vedel alebo mal vedieť, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. To, že si dodávatelia neplnili svoje povinnosti, a že v reťazci vznikli nezrovnalosti, nie je možné v zmysle ustálenej rozhodovacej praxe považovať za dôvod oprávňujúci správcu dane zamietnuť nárok na odpočet dane.

21. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že kasačná sťažnosť nie je odôvodnená nijakými relevantnými tvrdeniami a uvedené dôvody kasačnej sťažnosti nemajú žiadny vplyv na zákonnosť rozhodnutí vydaných v danej veci. Navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol.

IV. Konanie na kasačnom súde

22. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote, a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná, vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

23. Podľa § 464 ods. 1 SSP: „Ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.“

24. Kasačný súd pri preskúmaní kasačnej sťažnosti zistil, že sa už v obdobnej veci totožného žalobcu ako sťažovateľa a žalovaného, vo vzťahu k obdobným rozhodnutiam správcu dane, žalovaného a správneho súdu, ktoré boli založené na rovnakom skutkovom a právnom posúdení (posudzovanie zdaniteľných obchodov sťažovateľa v rámci predmetnej daňovej kontroly s deklarovanými dodávateľmi spoločnosťou AUTOSERVIS QUATRO s.r.o. a spoločnosťou Salanci - LMS s.r.o.), vychádzajúc zo záverov tej istej daňovej kontroly, i keď vo vzťahu k odlišnému zdaňovaciemu obdobiu, posudzujúc takmer identicky koncipované kasačné sťažnosti žalobcu ako sťažovateľa, zaoberal rovnakou právnou otázkou napr. v rozhodnutiach sp. zn. 4Sfk/31/2024 zo dňa 22. januára 2025 (zdaňovacie obdobie február 2018), sp. zn. 4Sfk/39/2024 zo dňa 10. februára 2025 (zdaňovacie obdobie marec 2018), sp. zn. 3Sfk/46/2024 zo dňa 30. januára 2025 (zdaňovacie obdobie september 2018), sp. zn. 2Sfk/49/2024 zo dňa 22. mája 2025 (zdaňovacie obdobie marec 2017), sp. zn. 4Sfk/18/2025 zo dňa 21. mája 2025 (zdaňovacie obdobie február 2017) alebo tiež sp. zn. 4Sfk/42/2025 zo dňa 21. mája 2025 (zdaňovacie obdobie október 2018), na základe ktorých konajúci kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa (žalobcu) zamietol ako nedôvodnú. Kasačný súd preto postupom podľa § 464 ods. 1 SSP poukazuje na rozhodnutie sp. zn. 4Sfk/31/2024 zo dňa 22. januára 2025, v ktorom konajúci kasačný súd k argumentácii sťažovateľa uviedol nasledovné

25. „55. Kasačný súd konštatuje, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako správny

súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popísali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný správny súd uviedol vo svojom rozhodnutí, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľa.

26. 56. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t. j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

27. 57. Kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 241/07-44, podľa ktorého, zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

28. 58. Po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu dospel Najvyšší správny súd Slovenskej republiky k záveru, že správny súd vec správne právne posúdil, keď rozhodnutie žalovaného považoval za zákonné. Jeho závery sú v súlade tak so zmyslom a účelom relevantných právnych noriem vťahujúcich sa na prejednávajúcu vec, ako aj s ustálenou rozhodovacou praxou súdov.

29. 59. Nárok na odpočet je viazaný na bezpodmienečné splnenie zákonných podmienok uvedených v citovaných právnych normách, pričom ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje). Ak platiteľ uplatňuje právo na odpočítanie dane, je nevyhnutné, aby zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované predloženými faktúrami, teda nielen že tovar musí byť reálne dodaný, ale zároveň musí byť preukázané, že ho dodal dodávateľ uvedený na faktúre.

30. 60. Vo vzťahu k namietanému prenosu dôkazného bremena na sťažovateľa Najvyšší správny súd uvádza, že zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužiteľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar, príp. služba reálne dodaná (§ 8, § 9 zákona č. 222/2004 Z. z.), a to práve osobou ako platiteľom DPH uvedenou na faktúre, ktorá si zároveň voči odberateľovi uplatňuje DPH.

31. 61. Právo na odpočet DPH však možno odoprieť vtedy, ak porušenie formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predloženia jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 42; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 36; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 31) a splnenie materiálnych podmienok nevyplýva ani z dokazovania vykonaného správcom dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 34, 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 38). Zdaniteľná osoba je povinná predložiť objektívne dôkazy o tom, že tovar bol skutočne dodaný a služby boli skutočne poskytnuté na vstupe zdaniteľnými osobami pre potreby jej vlastných plnení podliehajúcich DPH, a v súvislosti s ktorými skutočne zaplatila DPH. 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).

32. 62. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti a bol riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/26/2014; obdobne napr. rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžf/1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6Sžf/20/2018 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020).

33. 63. Kasačný súd sa tak nestotožňuje s tvrdením sťažovateľa, ktorý argumentuje tým, že si svoju dôkaznú povinnosť v daňovom konaní splnil predložením faktúr vzťahujúcich sa k sporným zdaniteľným plneniam, čím mal zároveň preukázať splnenie materiálnych podmienok nároku na uplatnenie odpočtu dane. Uvedené platí obzvlášť v prípade, keď sťažovateľ okrem faktúr nepredložil žiadny dôkaz o tom, že deklarované obchody boli skutočne realizované tak ako tvrdil sťažovateľ.

34. 64. V danej veci bolo sporným už splnenie druhej podmienky na odpočítanie dane, t. j. že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (materiálna existencia plnenia). Správcovi dane bolo po rozsiahlom vykonanom dokazovaní spochybnené, že predmet plnenia (služby) od deklarovaných dodávateľov boli sťažovateľovi reálne dodané. Toto spochybnenie pritom bolo konštatované už v Oboznámení so skutočnosťami zistenými v rámci výkonu daňovej kontroly zo dňa 22.07.2020, v ktorom bol sťažovateľ s poukazom na § 46 ods. 5 Daňového poriadku informovaný o skutočnostiach zistených pri výkone daňovej kontroly. V uvedenom oboznámení boli daňovými orgánmi uvedené konkrétne pochybnosti, ktoré mali nasvedčovať tomu, že žiadne služby neboli sťažovateľovi ako daňovému subjektu dodané. Obdobne aj v protokole z daňovej kontroly správca dane okrem iného konštatoval, že po rozsiahlom dokazovaní, ktorým preveroval sťažovateľom deklarované dodanie služieb nebolo preukázané dodanie služieb, z čoho vyvodzoval nespĺnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 až § 51 zákona o DPH. Kasačný súd zároveň pripomína, že dôkazné bremeno na preukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane leží primárne na daňovom subjekte.

35. 65. Kasačný súd zároveň poukazuje aj na povahu fakturovaného plnenia, kedy išlo o údržbu prevádzky čerpacích staníc a úprava okolia (BA a NR), kde bežne subjekty disponujú dokumentami preukazujúcimi uskutočnenie služieb, napríklad dodacími listami alebo súpsmi vykonaných prác či zápsmi z kontrolných dní. Na základe vykonaného dokazovania sa dodanie sporných služieb sťažovateľovi od dodávateľov nebolo preukázané. Podstatná je pritom tá skutočnosť, že sám sťažovateľ nevedel správcovi dane predložiť žiadne relevantné dôkazy, ktoré by hodnoverne preukázali realizáciu deklarovaného obchodu.

36. 66. Najvyšší správny súd sa plne stotožnil so závermi správneho súdu o nepreukázaní existencie zdaniteľného plnenia, teda, že dodanie predmetných služieb dodávateľmi nebolo uskutočnené tak, ako to sťažovateľ deklaroval predloženými faktúrami. Práve naopak, sťažovateľ, ako už bolo uvedené, v priebehu daňovej kontroly správcovi dane nepredložil žiadne dôkazy o uskutočnení prác deklarovaným dodávateľom alebo iným platiteľom dane, pričom aj samotné účtovné doklady k výkonu daňovej kontroly správca dane prevzal od Kriminálneho úradu finančnej správy (zápisnica o vykonaní úkonu č. 102353631/2019 zo dňa 14.10.2019). Správca dane v priebehu daňovej kontroly (ako už bolo uvedené vyššie) sťažovateľa opakovane oboznamoval so zistenými skutočnosťami, vyzýval ho na doplnenie a objasnenie skutočností či predloženie dôkazov, pričom mu dal dostatočný časový priestor na preukázanie svojich tvrdení. Sťažovateľ však v priebehu kontroly nespôlpracoval, odmietol vypovedať pri ústnom pojednávaní, na výzvy správcu dane nereagoval a na výsluchy svedkov, o ktorých bol riadne oboznámený sa nedostavil, pričom ako kontrolovaný daňový subjekt má právo počas výkonu daňovej kontroly neustále až do jej skončenia predkladať listinné dôkazy a iné dôkazy, ktoré považuje za relevantné a potrebné na svoju obhajobu. Ako už bolo uvedené, dôkazné bremeno bolo na sťažovateľovi, aby preukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane. Kasačný súd preto považuje tieto námietky sťažovateľa (s ktorými sa vysporiadal žalovaný a aj správny súd) prinajmenšom za účelové a zavádzajúce. Sťažovateľ sa vyjadril iba ku protokolu z daňovej kontroly, no v ňom navrhol vyhodnotiť ako dôkaz kontrolné výkazy dodávateľov, ktoré však ako aj správca dane správne podotkol, nepredstavujú dôkaz o skutočnom poskytnutí služieb. Kasačný súd preto opakovane konštatuje, že

sťažovateľovi sa tak v priebehu konania nepodarilo žiadny relevantným spôsobom preukázať existenciu samotného tovaru, t. j. materiálnu podmienku na priznanie práva na odpočet DPH.

37. 67. Z dokazovania vykonaného správcom dane vyplynulo, že samotní dodávatelia predmetné faktúry nevystavili, pečiatka a podpis na faktúrach im nepatrili a taktiež popreli akúkoľvek spoluprácu so sťažovateľom. Konateľ za spoločnosť AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. sa dokonca vyjadril, že sa fakturovanou činnosťou nezaobera, sťažovateľa nepozná a číslo účtu na faktúrach (ktoré boli okrem iného vystavované v inom programe ako daná spoločnosť používala) spoločnosti taktiež nepatrí. V kontrolných výkazoch síce boli zaevidované faktúry pre sťažovateľa, no nezhodovali sa na nich ani len sumy základu dane a DPH so sumami uvedenými na faktúrach predložených sťažovateľom. Uvedené platí aj pri dodávateľovi Salanci - LMS, s.r.o., ktorý rovnako poprel akúkoľvek spoluprácu so sťažovateľom, pričom podotkol, že čísla faktúr (ktoré boli rovnako vyhotovené v inom programe ako spoločnosť používa) predložené sťažovateľom sa nezhodovali ani s číselným radom faktúr, ktoré spoločnosť používa. Obaja konatelia uvedených spoločností uviedli, že účtovníctvo v ich spoločnostiach viedol X. Y., ktorý však odmietol vo veci vypovedať. So všetkými uvedenými skutočnosťami sa správca dane ako aj žalovaný riadne vysporiadali a dôkazy riadne vyhodnotili. Z vyššie uvedených dôvodov je nedôvodná aj námietka sťažovateľa ohľadne nevyhodnotenia kontrolných výkazov dodávateľov, pričom nie je možné v prejednávanej veci ani aplikovať rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 3Sžfk/24/2020 zo dňa 22.07.2022, na ktoré sťažovateľ v kasačnej sťažnosti poukazoval. (pozn. konajúceho kasačného súdu - Je pritom zrejme aj z tejto judikatúry, že kontrolný výkaz dodávateľa sám o sebe nie je spôsobilý potvrdiť uskutočnenie deklarovaného zdaniteľného obchodu, a teda aj naplnenie hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH.).

38. 68. So všetkými vyššie uvedenými skutočnosťami bol sťažovateľ riadne oboznámený, no nijakým spôsobom sa nepokúsil tieto pochybnosti a zistenia správcu dane objasniť, doplniť, prípadne predložiť riadne dokumenty so všetkými stanovenými náležitosťami, ktoré by bez pochybností jasne preukazovali plnenia sťažovateľom deklarované. Správca dane mal právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť sťažovateľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na sťažovateľovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednanom prípade nestalo.

39. 69. Kasačný súd nesúhlasil ani so sťažovateľovou námietkou, ktorá sa týkala preukázania fiktívnosti plnenia a vedomosti sťažovateľa o jeho účasti na daňovom podvode. Kasačný súd prízvukuje, že nie je možné pri právnom posúdení kumulovať nesplnenie hmotnoprávných podmienok s vedomostnou zložkou sťažovateľa o daňovom podvode. Pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry od dodávateľa, ktorého nákup tovaru alebo dodanie služieb bolo správcom dane spochybnené, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené v deklarovanom rozsahu a osobou uvedenou na faktúre, príp. inou zdaniteľnou osobou (iným platiteľom dane). Pokiaľ teda nie sú splnené ani hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, daňový podvod sa nepreukazuje. Sťažnostné body vo vzťahu k dôkaznému bremenu sťažovateľa, k splneniu hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane sťažovateľom a k posúdeniu veci ako daňového podvodu sú preto nedôvodné.

40. 70. V súvislosti s dôkazným bremenom sťažovateľa kasačný súd zároveň poukazuje aj na nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 377/2018, v zmysle ktorého: „Ústavný súd už judikoval (III. ÚS 401/09), že daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov 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 prejednacej.“

41. 71. Kasačný súd záverom dodáva, že sťažovateľ nepreukázal splnenie hmotnoprávnej podmienky práva na odpočítanie dane - konkrétne materiálnu existenciu plnenia, t. j. dodanie služby. Kasačný súd pritom opakovane zdôrazňuje, že podmienky uvedené v § 49 a nasl. (odpočítanie dane) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže zákon to neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužiteľnosť, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Odpočet DPH si sťažovateľ uplatnil sám, preto je povinný uchovávať a následne preukázať všetky doklady, ktoré preukazujú reálne uskutočnenie skutočností, uvedených na faktúrach.

42. 72. Sťažovateľ bol sám zodpovedný za dokumentovanie svojej obchodnej činnosti, z ktorej mu vyplývajú povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Ak je ako daňový subjekt v tomto smere nedôsledný, musí potom znášať následky v podobe dôkaznej núdze v prípadnom daňovom konaní. Vzhľadom k vyššie uvedeným skutočnostiam, obzvlášť, že sťažovateľ nepredložil na preukázanie a podporu svojich tvrdení vierohodné a relevantné dôkazy, kasačný súd konštatuje, že sťažovateľ neunesol v administratívnom a ani v súdnom konaní dôkazné bremeno o skutočnostiach rozhodných z hľadiska aplikácie citovaného ust. § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na citované ust. § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) zákona o DPH. V danom prípade na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane nie je postačujúce len ústne potvrdenie realizácie zdaniteľných obchodov sťažovateľom. Nebolo tak možné súhlasiť ani s opakovanými odvolaciami a sťažnostnými námietkami sťažovateľa, keď neuviedol žiadne také skutočnosti, s ktorými by sa daňové orgány alebo správny súd v tomto smere už nevysporiadali.“

43. Kasačný súd sa v tejto veci s vyššie uvedenými právnymi závermi stotožňuje, považuje ich za správne a nezistil dôvody, pre ktoré by sa od nich bolo potrebné odchýliť.

44. Kasačný súd na záver uvádza, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľa. Rozsudok správneho súdu považuje vo výroku za vecne správny, dostatočne odôvodnený a vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci. Preto kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

45. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal, pričom žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípade, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré v danom prípade nenastali, a preto kasačný súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

46. Toto rozhodnutie prijal kasačný senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.