

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/68/2020  
Identifikačné číslo spisu: 3019200067  
Dátum vydania rozhodnutia: 31. marca 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Anita Filová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:3019200067.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej (sudkyňa spravodajkyňa) a sudcov JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a JUDr. Juraja Vališa, LL.M. v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): AGAMA PLUS spol. s r.o., so sídlom Dolný Val 70, 010 01 Žilina, IČO: 36 317 489, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102594860/2018 zo 14. decembra 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/36/2019-61 z 28. apríla 2020, takto

### rozhodol:

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

II. Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

### O d ô v o d n e n i e

I. Priebeh administratívneho konania a správneho súdneho konania

1. Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2012. Daňová kontrola na DPH sa začala dňa 14.07.2015, o výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane Protokol č. 103321403/2016 zo dňa 10.06.2016, ktorý bol žalobcovi doručený spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole dňa 28.06.2016. Uvedeným dňom bola daňová kontrola ukončená.

2. Na základe výsledkov daňovej kontroly a vyrubovacieho konania správca dane nepriznal daňovému subjektu (t.j. žalobcovi) právo na odpočítanie dane za mesiac november 2012 a to v sume 1 251,- € z faktúr vystavených dodávateľom, spoločnosťou MEDIA SERVIS, s.r.o., konkrétne išlo o faktúru č. 20120069 zo dňa 01.11.2012, predmet plnenia - vyvesenie reklamných plôch v SR za 10/2012, základ dane 800,- €, DPH 160,- €, faktúru č. 20120067 zo dňa 01.11.2012, predmet plnenia - čiast. úhrada za mat., práce, réžie „Skladová hala a sklad“, základ dane 620,- €, DPH 124,- €, faktúru č. 20120068 zo dňa 01.11.2012, predmet plnenia - čiast. úhrada za mat., práce, réžie - „Obchodný priestor“, základ dane 3 190,- €, DPH 638,- €, faktúru č. 20120070 zo dňa 30.11.2012, predmet plnenia - odmena za

odhrňanie snehu green, odpaliská, réžie, základ dane 1 145,- €, DPH 229,- € a faktúru č. 20120071 zo dňa 30.11.2012, predmet plnenia - odmena za odhrňanie snehu v horeuvedených prevádzkach, základ dane 500,- €, DPH 100,- € a v sume 1 334,- € z faktúry č. 2012020 zo dňa 29.11.2012 vystavenej dodávateľom, spoločnosťou BOBO-EU s.r.o., za rôzne práce na golfovom ihrisku, vertikutáciu greenov, topdressing greenov, oprava poškodených ferwaii postrek herbicidmy, základ dane 6 670,- €, DPH 1 334,- €.

3. Dôvodom neuznania nároku na odpočítanie dane na základe dodávateľských faktúr od vyššie deklarovaných dodávateľov žalobcu bolo porušenie ustanovenia § 49 ods. 1, 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „zákon č. 222/2004 Z.z.“ alebo „zákon o DPH“), nakoľko nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u spoločnosti MEDIA SERVIS, s.r.o., ani spoločnosti BOBO-EU s.r.o., ani vystavenie faktúr a dodanie tovaru a služieb týmito spoločnosťami.

4. Na základe uvedených skutočností správca dane vydal rozhodnutie číslo: 101541994/2018 zo dňa 09.08.2018 (ďalej aj ako len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol žalobcovi ako daňovému subjektu vyrubený rozdiel dane v sume 2 585,- € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2012, keď správca dane uzavrel, že žalobca nesplnil zákonnú podmienku uvedenú v § 49 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z.z, keď k vzniku daňovej povinnosti u dodávateľov nedošlo v zmysle § 19 zákona č. 222/2004 Z.z., ale len z titulu uvedenia na faktúre (§ 69 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z.).

5. Proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 102594860/2018 zo dňa 14.12.2018 (ďalej aj ako len „napadnuté rozhodnutie“) tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdil, nakoľko dospel k záveru, že posúdenie skutkového stavu veci a prijaté závery o nepreukázaní splnenia zákonných podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. z faktúr od spoločností MEDIA SERVIS, s.r.o. a BOBO-EU s.r.o. boli správne a následne prijaté závery sú v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z., ako aj daňového poriadku.

6. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonom stanovenej lehote správnu žalobu, ktorú Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj ako „správny súd“ alebo „krajský súd“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“ alebo „Správny súdny poriadok“) ako nedôvodnú zamietol. O trovách konania rozhodol tak, že žalovanému náhradu trov konania nepriznal.

7. Správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uzavrel, že preskúmané rozhodnutie žalovaného je vydané v súlade so zákonom, keď správne orgány v rozsahu dostatočnom pre rozhodnutie zistili skutkový stav, ktorý následne aj správne právne posúdili.

8. Správny súd konštatoval, že správne orgány vychádzali pri svojom rozhodovaní z rozsiahleho dokazovania, na základe ktorého potom vec správne posúdili tak, že žalobca si uplatnil nárok na odpočítanie dane v dotknutom zdaňovacom období v rozpore so zákonom, keď nepreukázal, že zdaniteľné obchody boli vykonané dodávateľskými spoločnosťami MEDIA SERVIS, s.r.o. a BOBO-EU s.r.o. tak, ako je deklarované na sporných faktúrach. Je pritom zrejmé, že správne orgány nespochybnili, že zdaniteľné plnenia boli uskutočnené, spochybnili však to, či boli uskutočnené dodávateľskými spoločnosťami.

9. Správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že z vykonaného dokazovania vyplynulo, že dodávateľská spoločnosť MEDIA SERVIS, s.r.o. v rozhodnom období na adrese svojho sídla reálne nesídlila, nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť, nemala žiadnych zamestnancov. Svedok C. D., ktorý mal byť splnomocneným zástupcom uvedenej spoločnosti, tvrdil, že pre spoločnosť MEDIA SERVIS s.r.o. pracovali Š. K. a W. D., avšak Š. K. tieto skutočnosti nepotvrdil, naopak, uviedol, že spoločnosť MEDIA SERVIS, s.r.o. nepozná, nepracoval pre ňu, nepozná pána Ž., ani W. D.. Pokiaľ ide o spoločnosť BOBO-EU s.r.o., táto bola nekontaktná, nepreberala zásielky, v rozhodnom období sa na adrese sídla nenachádzala. Svedok Š. D., konateľ spoločnosti, podal

nedôveryhodné a protichodné vyjadrenia ohľadom straty účtovných dokladov spoločnosti BOBO-EU s.r.o., keď v roku 2014 tvrdil, že tieto mali byť znehodnotenú pri havárii motorového vozidla v Albánsku a v roku 2016 tvrdil, že doklady mu ukradli z domu, pričom tieto rozpory nakoniec vysvetlil tak, že zvyšok čo mu zostal, mal byť ukradnutý z domu. K tomuto tvrdeniu však nepredložil žiadne doklady o krádeži. Rovnako sa rozporuplne vyjadroval ohľadne toho, že účtovníctvo mala viesť E. K., avšak neskôr už uviedol, že účtovníctvo viedol sám. Napriek skutočnosti, že podľa tvrdenia Š. D. mala spoločnosť zamestnávať jedného zamestnanca a dohodárov, hlásenie zo závislej činnosti za rok 2012 nebolo podané. Splnomocnený zástupca žalobcu Ing. Mgr. K. A. vôbec nevysvetlil, na základe akých kritérií si vybral na dodanie uvedených služieb alebo tovarov menovaných dodávateľov, keď sám uviedol, že spoločnosť MEDIA SERVIS, s.r.o. a BOBO-EU s.r.o. si nejako nepreveroval, nezisťoval či uvedené spoločnosti majú personálne a materiálno-technické zabezpečenie. Tým, že žalobca vstúpil do obchodných vzťahov so spoločnosťami, ktoré si podľa svojho vlastného vyjadrenia nepreveroval, ani to nerobí, ani sa nezaujímal o ich materiálnotechnické ani personálne vybavenie, aby sa presvedčil, či sú schopné požadované dodania realizovať, neprejavil náležitú mieru opatrnosti, čím na seba prebral riziko, že nebude vedieť splniť svoju dôkaznú povinnosť.

10. V danom prípade žalobca neposkytol žiaden relevantný dôkaz a ani správcovi dane sa aj napriek vykonanému dokazovaniu nepodarilo zaobstarať také dôkazy, ktoré by preukázali, že tovar alebo služby boli dodané práve od fakturovaných dodávateľov. Svedkovia síce dodanie tovarov a služieb potvrdili, ale tieto tvrdenia neboli podložené ostatnými vierohodnými dokladmi, ktoré možno rozumne očakávať ako dôkaz o obchodnom plnení. Zaobstarané svedectvá nepostačujú preto na odstránenie pochybností správcu dane. Taktiež predloženie stavebnej dokumentácie k stavbám (MEDIA SERVIS, s.r.o.) nepreukazuje, že zdaniteľné obchody boli realizované tak, ako to bolo deklarovane na sporných faktúrach. Preto pri absencii akéhokoľvek relevantného dôkazu o skutočnom poskytnutí fakturovaných tovarov, resp. služieb vyššie uvedenými spoločnosťami nemožno považovať sporné faktúry za presvedčivý dôkazný prostriedok, že spoločnosti MEDIA SERVIS, s.r.o. a BOBO-EU s.r.o. dodali tovar alebo služby v zmysle sporných faktúr.

11. Správny súd konštatoval, že je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a na jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii. V prejednávanom prípade si daňové orgány zabezpečili dostatočné množstvo dôkazov získaných v rámci daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za rok 2012 vykonanej u žalobcu, ako aj v rámci vlastného šetrenia na zistenie stavu veci, ktorý im umožnil o veci rozhodnúť. V rámci aplikovania správnej úvahy riadne vyhodnotili, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Pokiaľ ide o priradovanie číselnej váhy dôkazom tak, ako to prezentoval žalobca v podanej žalobe, správny súd sa stotožňuje s názorom žalovaného, že vyhodnotenie dôkazov formou číselne vyjadrenej bodovej váhy zákon nevyžaduje a nedá sa ani žiadnou metodikou jasne stanoviť, že určitý dôkazný prostriedok má vždy vyššiu váhu ako iný. Pri akomkoľvek dokazovaní je vždy potrebné vyhodnocovať dôkaznú situáciu s ohľadom na danú konkrétnu vec a to jednak jednotlivé dôkazy jednotlivo, ako aj v ich vzájomných súvislostiach. Nie je možné realizovať vyhodnocovanie dokazovania iba tabuľkou.

12. K námietke žalobcu, že zákonná úprava (§ 68 daňového poriadku) neumožňuje, aby sa vo vyrubovacom konaní vykonalo obstarávanie dôkazov a preto sú uvedené dôkazy nezákonné správny súd uviedol, že vo vyrubovacom konaní správca dane v zásade hodnotí skutočnosti zhrnuté v protokole o daňovej kontrole a námietky daňového subjektu proti protokolu, ktoré sú právne významné pre určenie dane. V tejto súvislosti poukázal na ustanovenie § 68 ods. 3 veta tretia daňového poriadku, ktoré výslovne uvádza, že správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. V prejednávanom prípade z obsahu spisového materiálu vyplýva, že správca dane vo vyrubovacom konaní doplnil dokazovanie výsluchom svedkov, a to na základe vyjadrenia žalobcu k protokolu z daňovej kontroly. Žalobca bol s výsledkami takto vykonaného dokazovania riadne oboznámený, mal možnosť sa k nemu vyjadriť. Z uvedených dôvodov námietku žalobcu vyhodnotil ako nedôvodnú.

13. Pokiaľ ide o námietky žalobcu týkajúce sa toho, kto a v akom rozsahu znáša v daňovom konaní dôkazné bremeno, správny súd poukázal na skutočnosť, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ daňového poriadku (správne malo byť uvedené v zákone o DPH - poznámka kasačného súdu) sú stanovené kumulatívne a objektívne, t. j. nárok na odpočet DPH sa viaže na ich bezpodmienečné splnenie. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a za dobromyseľnosti daňového subjektu /žalobcu/. Naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužitelnosť, aby daňový subjekt, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné plnenie bolo reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Samotné faktúry od dodávateľov sú len formálnou podmienkou uplatnenia si nároku na odpočítanie DPH na vstupe, nie však postačujúcou, pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia. Rovnako tak zaúčtovanie predmetných faktúr ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zdaniteľnej dodávky tovarov a služieb. Ak daňové a účtovné doklady (faktúry, zmluvy, doklady o úhrade a pod.) neodrážajú materiálne plnenie a boli vystavené bez skutkovej podstaty, nemôže byť žalobcovi na základe takýchto podkladov a zhodného tvrdenia účastníkov fakturovaného obchodu priznané právo na odpočet DPH. Preto bolo základnou povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu preukázať, že na uplatnenie práva na odpočítanie dane má právny nárok. Následne je správca dane oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnený odpočet DPH. Ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybní deklarováný zdaniteľný obchod, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nie je možné priznať nárok na odpočítanie dane. V tejto súvislosti správny súd poukázal na rozsiahlu judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky týkajúcu sa rozsahu dokazovania v daňovom konaní, otázky dôkazného bremena a jeho prípadného rozloženia medzi správcu dane a daňový subjekt. Konkrétne poukázal na rozhodnutia sp.zn. 4Sžf/84/2012 zo dňa 18.06.2013, sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s nálezom Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp.zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, sp.zn. 3Sžf/26/2016 zo dňa 18.10.2017, sp.zn. 1Sžf/4/2016 zo dňa 25.04.2017.

14. Správny súd konštatoval, že z uvedených rozhodnutí vyplýva najmä to, že dôkazná povinnosť v daňovom konaní zaťažuje primárne daňový subjekt. Na preukázanie reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia nie je postačujúca iba formálna existencia faktúry. Ak počas prebiehajúceho dokazovania s ohľadom na zistené objektívne skutočnosti sa niektoré tvrdenia žalobcu správcovi dane javia ako pochybné, spochybnené, resp. nedostatočne preukázané, a túto pochybnosť správca dane daňovému subjektu zrozumiteľne oznámi a riadne vecne zdôvodní, t.j. procesne korektne spochybní tvrdenia daňového subjektu je tu procesná povinnosť daňového subjektu obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie. Správny súd zastal názor, že pochybnosti správcu dane a žalovaného v danej veci sú založené na skutočnostiach, ktoré vyplynuli z dokazovania vykonaného správcom dane za účelom preverenia tvrdení žalobcu. Správca dane správne zamerl a rozšíril dokazovanie aj na skutočnosti, ktoré presahujú rámec právnej sféry vplyvu žalobcu, t.j. aj na právne vzťahy dodávateľov deklarovanych na sporných faktúrach, majú na vedomí, že žalobcu nemožno v tomto smere zaťažiť dôkazným bremenom, nakoľko dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Z obsahu napadnutého rozhodnutia žalovaného, ako ani z prvostupňového rozhodnutia nevyplýva, že by orgány daňovej správy od žalobcu požadovali doklady, ktoré by mal on zabezpečiť od ktoréhokoľvek daňového subjektu v kontrolovanom obchodnom reťazci. Samotná skutočnosť, že tieto doklady boli v rámci dožiadaní preverované, ako i iné súvisiace daňové doklady preukazujúce realizáciu zdaniteľných plnení medzi obchodnými partnermi neznamená, že bolo povinnosťou žalobcu v daňovom konaní vo veci preverenia jeho nároku na nadmerný odpočet takéto daňové doklady týkajúce sa iných subjektov predkladať. Správca dane mal právo preveriť existenciu zdaniteľných obchodov, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Nemal však povinnosť žalobcovi oznamovať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení, že sa obchody tak, ako boli faktúrami deklarované, skutočne realizovali.

15. Pokiaľ ide o dôkazné bremeno žalobcu, bolo povinnosťou žalobcu v prípade takýchto kvalifikovaných pochybností správcu dane predložiť dôkazy, ktoré by preukazovali jeho tvrdenia. Ak takéto dôkazy predložiť alebo označiť nevie, alebo neexistujú, dostáva sa žalobca do stavu dôkaznej núdze. Dôkazné bremeno daňového subjektu je možné vnímať aj ako jeho zodpovednosť za výsledok daňového konania s tým, že môžu obstať len tie daňové doklady, ktoré odrážajú skutočný stav veci. Pokiaľ voči skutkovému stavu takéto dôkazy neobstoja, je na daňovom subjekte, aby predložil iné dôkazy a pokiaľ ich nemá alebo nie je v jeho silách ich obstať, alebo také dôkazy nemôžu objektívne existovať, znamená to (tak ako bolo uvedené vyššie) neunesenie dôkazného bremena so všetkými jeho následkami. Žalobca v predmetnej právnej veci nepredložil dôkazy o riadnom priebehu zdaniteľných obchodov tak, ako bolo deklarované na sporných faktúrach. Rovnako nepreukázal, že učinil všetko, čo od neho bolo možné rozumne požadovať, aby si riadne preveril svojich obchodných partnerov.

16. Zhrnul, že v súdenom prípade dôkazné bremeno bolo na žalobcovi, ktorý si nárok na odpočet DPH zo sporných faktúr uplatnil, a preto bolo jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje v súlade so zákonnými podmienkami a v súlade so skutočnosťou. Správca dane následne overil skutočnosti a doklady predložené žalobcom, od ktorého bolo možné spravodlivo požadovať preukazovanie len tých skutočností, ktoré mohol reálne ovplyvniť, lebo boli v jeho právnej sfére vplyvu, a na ktoré sa viaže jeho dôkazné bremeno. S poukazom na uvedené skutočnosti správny súd vyhodnotil námietky žalobcu za nedôvodné. Bol to práve správca dane, ktorý v súlade s § 46 ods. 5 a 24 ods. 2 daňového poriadku vlastným aktívnym preverovaním a dokazovaním spochybnil uskutočnenie zdaniteľných obchodov fakturovanými dodávateľmi, čím sa dôkazné bremeno presunulo na žalobcu, ktorý preukázané pochybnosti o skutočnom dodaní tovaru alebo služieb vyššie uvedenými dodávateľmi nevyvrátil.

17. Pokiaľ ide o judikatúru Súdneho dvora EÚ, správny súd poukázal na to, že z nej bez pochybností vyplýva, že členské štáty sú povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné závierky a ostatné relevantné dokumenty (medzi inými pozri rozsudky SD EÚ zo 17. júla 2008 vo veci Komisia vs. Taliansko, C-132/06, Zb. s. I-5457, bod 37; z 29. júla 2010 Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, Zb. s. I-7639, bod 21; z 21. júna 2012 Mahagében, C-C-80/11, C 142/11, body 63, 64). Každá zdaniteľná osoba je povinná viesť dostatočne podrobné účtovníctvo s cieľom umožniť uplatnenie DPH a jej kontrolu daňovým orgánom. Nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré sa uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04 Zb. s.I-7797, body 65 a 68; Netto Supermarkt, bod 24, ako aj z 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, bod 25). Určenie opatrení, ktoré možno v danom prípade dôvodne požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností uvedeného prípadu vo veci samej. V tejto súvislosti sa vyjadril aj žalovaný v napadnutom rozhodnutí, keď konštatoval, že judikatúra SD EÚ priamo predpokladá, že daňový subjekt vykoná všetky opatrenia, aby zamedzil svojej účasti na podvodnom konaní iných subjektov, vrátane preverenia obchodných partnerov. Správny súd bol názoru, že rozsudky Súdneho dvora EÚ umožňujú platcom, ktorí sa bez vlastnej viny stanú súčasťou podvodného daňového reťazca, aby neboli nútení niesť následky protiprávneho konania iných subjektov v prípadoch, kedy svoje daňové povinnosti sami riadne plnili. Pokiaľ by obchodníci konajúci v nevedomosti o tom, že sa stali súčasťou podvodného reťazca, nemali nárok na odpočet DPH, niesli by náklady podvodu. Na druhej strane však akýkoľvek i nedbalostný podiel pre obchodníkov zakladá negatívne účinky. Pre podnikateľov závery súdneho dvora neznamenajú iba bezbrehú ochranu nároku na odpočet dane, ale znamenajú mimo iného aj povinnosť venovať zvýšenú pozornosť interným kontrolným mechanizmom, tak aby v prípade odhalenia podvodného konania nevznikli pochybnosti, či o podvode vedeli, resp. či so zreteľom ku všetkým okolnostiam vedieť mohli. Je totiž vecou podnikateľského subjektu, aby v záujme minimalizácie podnikateľského rizika prispôsobil svoju obchodnú činnosť konkrétnym podmienkam a pri dojednávaní obchodných kontraktov sa v rámci možností snažil dbať na bezproblémovosť svojich obchodných partnerov. V predmetnej právnej veci však bolo zistené, že žalobca nevenoval žiadnu pozornosť prevereniu svojich obchodných partnerov a to ani v rozsahu, ktorý je pri bežnej podnikateľskej činnosti bežný.

18. Vo svetle výsledkov vykonaného dokazovania, kedy správca dane aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, možno konštatovať, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z.z. Vzhľadom na skutočnosť spochybnenia reálnosti deklarovaných zdaniteľných plnení sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov, ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti. Po preskúmaní veci správny súd dospel k záveru, že neboli zistené žiadne porušenia zásad daňového konania, pričom daňové orgány vykonali riadne dokazovanie a žalovaný prihliadol na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo. Z uvedených dôvodov správny súd dospel k záveru, že námietky uvedené v správnej žalobe neodôvodňujú zrušenie napadnutého rozhodnutia, napadnuté rozhodnutie žalovaného a správcu dane vrátane postupu, ktorý predchádzal ich vydaniu, sú v súlade so zákonom, a preto žalobu ako nedôvodnú v celom rozsahu zamietol (§ 190 SSP).

## II. Kasačná sťažnosť žalobcu (sťažovateľa), vyjadrenie žalovaného

19. Proti rozsudku správneho súdu sťažovateľ ako žalobca (zamestnanec žalobcu s vysokoškolským právnickým vzdelaním druhého stupňa podľa § 449 ods. 2 písm. a/ SSP) podal kasačnú sťažnosť v zákonom stanovenej lehote. Kasačnú sťažnosť podal z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f/, g/ a h/ SSP.

20. Poukázal na to, že nakoľko v celom kontrolovanom období daňového subjektu v roku 2012 (obdobie ktorého sa týka aj táto kasačná sťažnosť) zastupoval spoločnosť AGAMA PLUS spol. s r.o., mal za to, že je účastníkom konania. Osobne pripravoval objednávky a zmluvy, prijímal faktúry od dodávateľov za tovar a služby a dohliadal na ich realizáciu. K. Mgr. N. A. ako konateľka spoločnosti AGAMA PLUS spol. s r.o. mala aj má na starosti personalistiku a aktivity, ktoré súvisia so športovou činnosťou a tvoria časť príjmov tejto spoločnosti.

21. Žalobca poukázal na porušenie zásady zákonnosti žalovaným a dal do pozornosti právny názor Ústavného súdu SR, že ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený dodržiavaniu práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom (I. ÚS 241/07-44, bod 14). Zdôraznil, že hmotný podklad obchodu existuje, teda nie je predmetom sporu, správca dane nespochybnil, že tovar a služby boli daňovému subjektu dodané, ale nebolo preukázané, že boli dodané tak, ako to daňový subjekt predloženými faktúrami deklaroval. Daňový úrad teda tvrdí, že plnenie na faktúrach nedodali osoby na faktúre, pričom tento záver opiera o rôzne zistenia v prostredí dodávateľov. Predmetom sporu je teda právna otázka (prípadná prejudiciálna otázka pre Súdny dvor EÚ - nie je možné aby rôzne nedostatky v prostredí dodávateľov mohli byť dôvodom na neuznanie odpočtu DPH u žalobcu v pozícii kupujúceho). Žalobca dôvodí, že na túto právnu otázku dáva Súdny dvor EÚ ustálený právny názor, tak ako je uvedené ďalej v jeho judikatúre a vychádzajúc zo zásady právnej istoty a legitímnej dôvery sa domáha toho, aby bol obdobne posúdený jeho prípad.

22. Zákon o DPH je harmonizovaný s eurosmernicou 2006/112/ES, pričom výklad spoločných pravidiel pre odpočet DPH obsahuje judikatúra Súdneho dvora EÚ, táto judikatúra je záväzná pre slovenské súdne orgány aj daňové orgány. Žalobca namietal, že správny súd sa nedržal právnych názorov SDEÚ vo veci odpočtu DPH, hoci sa ich domáhal, naopak konfrontácii s požadovanou relevantnou judikatúrou sa vyhýba. Podľa judikatúry SDEÚ najrôznejšie nedostatky v prostredí dodávateľa (napr. nepodanie daňového priznania) sú pre posúdenie zodpovednosti daňového subjektu irelevantné. V zásade nie je možné spravodlivo požadovať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné a obstarávacie procesy tovarov u iných subjektov (rozsudky SDEÚ v spojených veciach C-354/03 Optigen; C-80/11 Mahageben; C18/13 Maks Pen, tiež rozsudky NS SR 8Sžf/9/2013; 6Sžf/10/2012, 4Sžf/16/2010).

23. Podľa judikatúry SDEÚ dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia a faktúrou, potom vyčerpal vlastné dôkazné bremeno. V posudzovanej konkrétnej veci disponuje existenciou materiálneho plnenia aj faktúrou. Žalobca upozorňuje, že na neho nemožno prenášať dôkazné bremeno z prostredia dodávateľa, lebo ide o skutočnosti mimo jeho pôsobnosti (rozsudok C-354/03 Optigen; tiež rozsudok NS SR 3Sžf/1/2011).

24. Vo vzťahu k dôvodom, na ktorých spočíva nesprávnosť právneho posúdenia správneho súdu a porušenia práva na spravodlivý proces uviedol, že sa s nimi nestotožnil najmä z dôvodu, že výsledkom správneho konania nie je zrušenie alebo potvrdenie obchodu, ktorý sa reálne uskutočnil. Mal za to, že správny súd nesprávne odkazuje na správne konanie a neberie do úvahy žalobu a žalobné body a ani citovanú judikatúru doplniac, že správny súd svoj záver o nedodaní plnenia na faktúre opiera o nezrovnalosti zistené v prostredí dodávateľa napríklad MEDIA SERVIS s.r.o. Teda správny súd rozhodoval v rozpore s faktami a elementárnou logikou.

25. Poukázal na to, že dôkazné bremeno, ktoré znáša daňový subjekt je vymedzené ustanovením § 24 daňového poriadku, ktoré však nie je možné vykladať extenzívne na ťarchu daňového subjektu a zaťažiť ho preukazovaním skutočností, ktoré svojou činnosťou nezabezpečoval (rozsudok NS SR 6Sžf/10/2012; rozsudok SDEÚ C-354/03 Optigen). Tiež poukázal na to, že judikatúra SDEÚ ako súčasť dvojitej podmienky pre neuznanie odpočtu dane požaduje aj preukázanie daňového podvodu na predošlom stupni obchodu. Trestný čin daňového podvodu je definovaný v ustanoveniach § 277a zákona č.300/2005 Z.z.. Podľa § 22 ods. 2 daňového poriadku si správca dane nemôže ako o predbežnej otázke urobiť úsudok o tom, či a kým bol spáchaný trestný čin. Splnenie podmienky preukázania daňového podvodu nie je v spise vôbec takto testované, napokon to ani nepatrí do kompetencie daňových orgánov. K preukázaniu daňového podvodu nedošlo a aj tak mal za to, že platí prezumpcia nevinu.

26. Ďalej poukázal na to, že v prípade Stehcemp (rozsudok SDEÚ C-277/14) dodávateľ vykazoval rôzne nedostatky (bol nekontaktný, schátralá budova vylučovala podnikanie, nepodal daňové priznanie, nemal potrebný predmet podnikania), pričom SDEÚ to nepovažoval za dôvod na odopretie nároku na odpočet. Preto vychádzajúc z princípu právnej istoty a legitímnej dôvery predpokladal, že správny súd rozhodne aj tento prípad rovnako. Avšak týmto sa správny súd vôbec nezaoberal.

27. Žalobca žiadal kasačný súd, aby postupom podľa § 100 ods. 1 písm. c/ SSP konanie uznesením prerušil a podal návrh na začatie prejudiciálneho konania pred SDEÚ položením relevantnej predbežnej otázky. Žalobca však usudzuje, že na súdenú otázku SDEÚ už dlhodobo podáva ustálený právny názor v merite veci tak, ako je prezentovaný v tejto sťažnosti. Opätovne zdôraznil, že dokazovanie vo veci nároku na odpočet DPH je modifikované právom EÚ, preto ak sa jej v tejto žalobe domáha, nemožno relevantnú judikatúru SDEÚ obísť.

28. Ďalej dôvodil, že podľa rozhodnutia Ústavného súdu SR, sp.zn. IV. ÚS 14/07 k znakom právneho štátu a medzi jeho základné hodnoty patrí neoddeliteľne princíp právnej istoty, napr. PL. ÚS 36/95, ktorého neopomenuteľným komponentom je predvídateľnosť práva. Súčasťou uvedeného princípu je tiež požiadavka, aby sa na určitú právne relevantnú otázku pri opakovaní v rovnakých podmienkach dala rovnaká odpoveď. Takýto záver potvrdil citáciu predmetného rozhodnutia Ústavného súdu SR aj Najvyšší súd SR, a to v uznesení sp.zn. 7Cdo/155/2014 zo dňa 30.09.2015. Vychádzajúc z uvedeného zastal názor, že vydaný rozsudok správneho súdu je porušením ústavnoprávne a medzinárodnoprávne garantovaných základných princíпов (zásad) materiálneho právneho štátu, najmä princípu materiálnej spravodlivosti a materiálnej ochrany zákonnosti vrátane princíпов riadneho a spravodlivého procesu, princípu právnej istoty, a princípu predvídateľnosti práva vrátane predvídateľnosti rozhodnutí orgánov verejnej moci, ako aj princípu ochrany legitímnych očakávaní, legitímnej dôvery a tiež princípu, že právo nemôže vzniknúť (vzísť) z bezprávia a nespravodlivosti.

29. S poukazom na uvedené navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane bez vrátenia na ďalšie konanie, a aby zaviazal žalovaného uhradiť trovy súdneho konania.

30. Ku kasačnej sťažnosti sa písomne vyjadril žalovaný, uviedol, že námietky sťažovateľa sú obsahovo zhodné s jeho žalobnými námietkami. V danej veci žalovaný nezistil pochybenie správcu dane v postupe a ani iné porušenia zákona. Žalovaný z obsahu spisu ako aj z predložených listinných dôkazov dospel k záveru, že všetky námietky žalobcu uvedené v danej žalobe ako aj v kasačnej sťažnosti nemožno akceptovať a tieto sú neopodstatnené. Správca dane pri určení rozdielu dane postupoval v súlade s platnými právnymi predpismi, a preto navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

### III. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

31. 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“) činnosť a začal konať vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konal Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“) v správnom kolégiu (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). Predmetná kasačná sťažnosť bola predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky 30. júla 2020 a zaregistrovaná v jeho správnom kolégiu pod sp.zn. 1Sžfk/68/2020. Od 1. augusta 2021 je teda na konanie o nej príslušný Najvyšší správny súd. Vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.

32. Najvyšší správny súd konajúci ako súd kasačný, po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP) a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podanej kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 1 a 2 SSP) rozhodujúc bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, pričom dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

33. Kasačný súd vychádzal zo skutkového stavu, ktorý v odôvodnení napadnutého rozsudku popísal krajský súd. Pre účastníkov konania sú zistenia, fakty a skutočnosti skutkového stavu zrejmé, a preto ich kasačný súd nebude nadbytočne opakovať.

34. Kľúčovou otázkou vo veci bolo posúdenie, či záveru správcu dane a žalovaného o nesplnení zákonných podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. na základe sporných faktúr od deklarovaných dodávateľov spoločností MEDIA SERVIS, s.r.o. a BOBO-EU s.r.o., ktorými sťažovateľ deklaroval dodanie tovarov a služieb v zdaňovacom období november 2012 predchádzalo zistenie skutkového stavu dostačujúce na riadne posúdenie veci.

35. V správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené, alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy, alebo iným zásahom orgánu verejnej správy sa môže, za podmienok ustanovených týmto zákonom, domáhať ochrany na správnom súde (§ 2 ods. 1, 2 SSP).

36. Úvodom kasačný súd poukazuje na tú skutočnosť, že je povinnosťou všetkých orgánov štátnej moci svojou činnosťou naplňať legitímne očakávanú predstavu jednotlivca o právnom štáte, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je aj právna istota, a s princípom právnej istoty v rozhodovacej činnosti súdov korešponduje zásada rozhodovania súdov v obdobných veciach rovnakým spôsobom.



37. Uvedená zásada je pre oblasť správneho súdnictva legislatívne zakotvená prostredníctvom § 464 ods. 1 SSP, podľa ktorého: „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“. V tejto súvislosti kasačný súd uvádza, že preskúmaním administratívneho spisu dospel k záveru, že ide o skutkovo a právne obdobnú vec, ktorej predchádza rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžfk/67/2019 zo dňa 08.07.2020, ktorým kasačný súd zamietol kasačnú sťažnosť žalobcu, pričom posudzovaná vec sa líši vo svojej podstate len iným zdaňovacím obdobím, za ktoré bol rozdiel dane žalobkyni vyrubený (október 2012/november 2012). V oboch prípadoch vystupovali totožné dodávateľské spoločnosti MEDIA SERVIS, s.r.o., BOBO-EU, s.r.o., pričom o. i. bolo sporné, či boli skutočnými dodávateľmi fakturovaných tovarov resp. služieb v deklarovanom rozsahu. Vzhľadom na to, že toto rozhodnutie tvorí prejudikaturu v danej veci kasačný súd postupoval v zmysle § 464 ods. 1 SSP, a preto v odôvodnení svojho rozhodnutia uvádza prevzatú časť odôvodnenia tohto rozhodnutia, konkrétne body 34 až 63 tohto rozsudku.

„34. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. (ďalej len daňový poriadok), pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

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

36. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy vo vzájomnej súvislosti, prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

37. Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada. pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre vyrubenie alebo vybratie dane.

38. Podľa § 24 ods. 1 až 4 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, 2)
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

(2) Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

(3) Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

(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.

39. Podľa § 45 ods. 2 daňového poriadku kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

- a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu,
- b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly,
- c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,
- d) predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis,

2) a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,

- e) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia,
- f) umožňovať vstup do sídla, miesta podnikania kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom,
- g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla, miesta podnikania alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu, poskytnúť výpisy, alebo ich kópie,
- h) umožniť prístup k softvéru a informačno-komunikačným prostriedkom, ktoré daňový subjekt používa na prevádzkovanie podnikateľskej činnosti, a k výstupným dátam z týchto softvérov.

40. Podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

41. Podľa § 19 ods. 1 veta prvá zákona č. 222/2004 Z.z o dani z pridanej hodnoty (ďalej len zákon o DPH ) daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru.

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

43. Podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ Zákona o DPH., právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,

44. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

- a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

45. V správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde (§ 2 ods. 1, ods. 2 S.s.p.).

46. Správne sudy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom (§ 6 ods. 1 S.s.p.).

47. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi predpismi.

48. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

49. Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 3 ods. 1 daňového poriadku). V zmysle zásady súčinnosti (§ 3 ods. 2 daňového poriadku) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 3 ods. 3 daňového poriadku), podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Ďalšou dôležitou zásadou daňového konania je zásada rovnosti (§ 3 ods. 7 daňového poriadku), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti a ktorá vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

50. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

51. Neoddeliteľnou súčasťou fungovania mechanizmu dane z pridanej hodnoty je právo daňového subjektu na odpočítanie DPH. Uvedené právo predstavuje jednu zo zásad fungovania systému DPH, ktorá vyplýva zo Smernice 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorá bola transponovaná aj do nášho zákona o DPH. Túto zásadu, resp. právo nemožno chápať ako absolútne právo platiteľa na odpočet DPH. Preukazovanie práva na odpočet DPH vyplýva jednak z hmotnoprávných podmienok stanovených zákonom o DPH, ale taktiež je prepojené aj na procesnoprávne podmienky zakotvené v daňovom poriadku. Zákon o DPH vychádza z predpokladu, že zdaniteľný obchod reálne prebehol. Povinnosť preukázania reálneho uskutočnenia dodávky tovaru alebo služieb vyplýva z daňového poriadku ako procesného predpisu upravujúceho daňové konanie. Pre možnosť uplatnenia si odpočtu dane z pridanej hodnoty zo zdaniteľných plnení nie je podstatné len ich reálne uskutočnenie a daňový doklad od dodávateľa, resp. dodávateľov, ale aj skutočnosť aby k uskutočneniu dodávky tovaru a služieb aj skutočne došlo od dodávateľov, ktorí sú ako dodávatelia uvedení na daňových dokladoch (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf/2/2013).

52. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si

uplatňuje za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom „leží“ dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“

53. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4SŽf/30/2014 zo dňa 17. februára 2015 aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

54. Podstatu kasačných námietok žalobcu tvoria zhodné tvrdenia uvedené prostredníctvom žalobných námietok v žalobe. Žalobca zdôrazňuje, že disponuje existenciou materiálneho plnenia aj faktúrou a preto na neho nemožno prenášať dôkazné bremeno z prostredia dodávateľov, lebo ide o skutočnosti mimo jeho pôsobnosti.

55. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok NS SR vo veci sp.zn. 2SŽf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok.

56. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený“.

57. Kasačný súd poukazuje na § 24 ods. 1 Daňového poriadku a opätovne pripomína, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pritom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom daňovým únikom a prípadom zneužívania (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, GMNT Leusden a Holin groep, C 487/01 a C-7/02, Z.b. s-I-5337 bod 76 ako aj 21. februára 2006 Halifax a iné, C-255/02, Z.b. s-I.1609, bod 71). V tomto smere dôkazná povinnosť v daňovom konaní spočívala jednoznačne na daňovom subjekte žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH dostatočným a vierohodným spôsobom preukázal.

58. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Žalobca nepreukázal splnenie podmienok pre odpočítanie dane z tých dôvodov, ako to

podrobne uviedol správny súd vo svojom odôvodnení rozsudku v bodoch 19 až 24. V prejednávanej príhode daňové orgány si zabezpečili dostatočné množstvo dôkazov získaných v rámci daňovej kontroly, jednak aj dane z príjmov právnickej osoby za rok 2012, ako aj v rámci vlastného šetrenia na zistenie skutočného stavu veci. Aj kasačný súd zastal názor, že pochybnosti správcu dane a žalovaného v danej veci sú založené na skutočnostiach, ktoré vyplynuli z vykonaného dokazovania správcom dane za účelom preverenia tvrdení žalobcu.

59. Pokiaľ ide o kasačné námietky sťažovateľa v predmetnej veci, vo vzťahu k námietke nesprávneho právneho posúdenia sťažovateľ uviedol, že sa nestotožňuje s názorom krajského súdu a konkrétne neuvádza v čom toto nesprávne právne posúdenie spočíva. Je potrebné zo strany kasačného súdu poukázať na to, že správny súd sa veľmi podrobne venoval aj judikatúre NS SR a SDEÚ na ktorú v odôvodnení svojho rozsudku poukazuje a veľmi podrobne a ucelene rozvádza, pričom kasačný súd konštatuje, že ani žalovaný respektíve ani krajský súd neuvádzajú, že by v predmetnom prípade došlo k preukázaniu daňového podvodu, keď v prejednávanej príhode nebolo preukázané, že by sa zdaniteľné plnenia uskutočnili tak ako to vyplýva zo sporných faktúr, nakoľko žalobca nepreukázal obchodovanie s tovarom a službami deklarovanými dodávateľmi na sporných faktúrach. Najvyšší súd SR poukazuje tiež na rozsudok NS SR sp.zn. 4 Sžf/1/2016, ktorý upozorňuje, že štatutárny orgán spoločnosti musí mať nielen dostatočné informácie o obsahu zdaniteľných obchodov so svojimi obchodnými partnermi, ale aj zvažovať možné riziká z tohto obchodovania, pričom poukazuje na limity obozretnosti podnikateľa. V tomto smere zdôrazňuje povinnosť obozretného prístupu k vzniku zdaniteľných súkromno-právnych vzťahov, najmä povinnosť zaobstarať a zohnať všetky dostupné informácie týkajúce sa zdaniteľného obchodu. Takisto cez rozhodnutie Najvyššieho súdu SR 5Sžf/97/2009 upozorňuje na základnú zásadu obchodného práva a to poctivého obchodného styku, ale aj skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činnosti, ktorými podnikateľ naplnil jednotlivé definíčné znaky pojmu podnikania ( § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch v spolupráci s ktorými tak činí. Rovnako s poukazom na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp.zn. 4Sžfk/57/2017 v ktorom najvyšší súd s poukazom na rozsudky SDEÚ č. C-80/11 a C-145/11 uvádza, že Súdny dvor predpokladá obozretnosť daňového subjektu, jeho povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, ubezpečiť sa o zákonom konaní obchodného partnera. V prípade, ak daňový subjekt vo svojich obchodných prípadoch neprejaví náležitú mieru opatrnosti, preberá na seba riziko, že bude v dôkaznej núdzi. Podľa názoru súdu preto ani nedochádza k obchádzaniu judikatúry Súdneho dvora Európskej únie tak, ako to tvrdí žalobca v kasačnej sťažnosti.

60. Námietka odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu je rovnako nedôvodná, nakoľko sťažovateľ síce všeobecne poukazuje na rozhodnutia NS SR a SDEÚ, ale konkrétne nepoukazuje v čom tento odklon spočíva, na druhej strane správny súd veľmi podrobne poukazuje na rozhodnutia NS SR ako aj rozhodnutia SDEÚ, z ktorých pri svojom rozhodovaní vychádzal.

61. K námietke porušenia práva na spravodlivý proces v kontexte s § 440 ods. 1 písm. f/ SSP kasačný súd udáva, že aj táto námietka nie je dôvodná. Rozsudok krajského súdu je presvedčivo odôvodnený, reaguje na všetky žalobné námietky žalobcu. Do práva na spravodlivý súdny proces však nepatrí právo účastníka konania, aby sa všeobecný súd stotožnil s jeho právnymi názormi, navrhovaním a hodnotením dôkazov. Právo na spravodlivý súdny proces neznamená ani právo na to, aby bol účastník konania pred všeobecným súdom úspešný, teda aby bolo rozhodnuté v súlade s jeho požiadavkami a právnymi názormi. Do obsahu základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR a práva na spravodlivý súdny proces podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a slobôd nepatrí ani právo účastníka konania vyjadrovať sa k spôsobu hodnotenia ním navrhnutých dôkazov súdom, prípadne sa dožadovať ním navrhnutého spôsobu hodnotenia vykonaných dôkazov, resp. toho, aby súdy preberali alebo sa riadili výkladom všeobecne záväzných predpisov, ktorý predkladá účastník konania ( komentár k Správne súdnej poriadku, Baricová a kol., C. H. BECK, 2018, str. 1615 ).

62. Kasačný súd v tejto súvislosti zároveň dáva sťažovateľovi do pozornosti, že správny súd nie je súdom skutkovým, nie je jeho úlohou nahradiť činnosť správnych orgánov, nie je povinný vykonávať

dokazovanie a pri svojom rozhodnutí sa môže vychádzať zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy (§ 197 SSP).

63. S poukazom na všetky uvedené právne závery nebol dôvod na prerušenie konania a podanie návrhu na začatie prejudiciálneho konania pred Súdny dvorom Európskej únie s poukazom na § 100 ods. 1 písm. c/ SSP, keďže vzhľadom na uvedené nevznikla potreba riešenia rozporu vnútroštátneho práva s právom Európskej únie.“

38. Kasačný súd súčasne dodáva, že v prípade žalobcu kasačný súd rozhodoval aj v iných konaniach napríklad sp.zn. 8Sžfk/79/2020, sp.zn. 8Sžfk/63/2020, sp.zn. 10Sžfk/1/2020, sp.zn. 8Sžfk/67/2019, v ktorých rovnako kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú.

39. Rovnako je namieste uviesť, že Ústavný súd SR rozhodnutím sp.zn. IV. ÚS 380/2021 zo 17. augusta 2021 odmietol ako zjavne neopodstatnenú ústavnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžfk/67/2019 z 8. júla 2020.

40. Záverom kasačný súd upriamuje pozornosť sťažovateľa, že SD EÚ rozsudkom z 9. decembra 2021 vo veci C-154/20, Kemwater ProChemie, v bode 43 skonštatoval nasledovné: „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.“

41. Súdny dvor EÚ vo vyššie citovanom rozsudku potvrdil, že preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok a podvodu na DPH sú rozdielne otázky. Inak povedané, v prípade nespĺnenia hmotnoprávnych podmienok nie je zo strany správcu dane potrebné skúmať podvodné konanie resp. vedomosť toho, kto si uplatňuje nárok na odpočet DPH o podvodnom konaní. Je pravdou, že uvedeným rozhodnutím došlo k judikatórnemu posunu v tom smere, že pre preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok vzniku nároku na odpočet DPH pre prípad nepreukázania konkrétnemu dodávateľovi môže byť relevantná tiež otázka, či vzhľadom na skutkové okolnosti daného prípadu nie sú k dispozícii údaje potrebné k overeniu toho, či mal skutočný dodávateľ (teda nie dodávateľ uvedený na faktúre) postavenie platcu DPH, pričom v tomto smere dôkazné bremeno zaťažuje sťažovateľa (žalobcu). V danom prípade sťažovateľ (žalobca) tvrdil, že tovary a služby mu boli dodané práve ním deklarovateľmi a existencia inej zdaniteľnej osoby nevyplývala ani z vykonaného dokazovania, a preto skutkové okolnosti daného prípadu nesmerovali k tomu, že tovary a služby uvedené na sporných faktúrach dodal iný dodávateľ, ktorý mal postavenie platcu DPH. S poukazom na uvedené je namieste uzavrieť, že aj citovaný rozsudok SD EÚ C-154/20 z 9. decembra 2021 potvrdzuje vecnú správnosť napadnutého rozsudku.

42. Z uvedených dôvodov kasačný súd vyhodnotil sťažnostné body žalobcu ako nespôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku správneho súdu, a preto kasačnú sťažnosť, ako nedôvodnú, postupom podľa § 461 Správneho súdneho poriadku zamietol.

43. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd podľa § 167 ods. 1 a § 168 v spojení s § 467 ods. 1 SSP tak, že účastníkom náhradu trov kasačného konania nepriznal a to z dôvodu, že sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania v zásade neprislúcha.

44. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu v pomere hlasov 3:0.

**Poučenie :**

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.