

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 2Sžfk/15/2020  
Identifikačné číslo spisu: 5018200217  
Dátum vydania rozhodnutia: 16. februára 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:5018200217.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Zuzany Mališovej a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): WEGA Martin, v.o.s., R. Viesta 4080/19, Martin, IČO: 31 626 203, právne zastúpený: Mgr. Andrea Šutovská, advokátka, Vajanského 39, Trnava, korešpondenčná adresa: A. Dubčeka 17, Piešťany, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100738067/2018 zo dňa 13.04.2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline sp.zn. 30S/81/2018 zo dňa 18.06.2019, takto

### r o z h o d o l :

Kasačná sťažnosť sa zamietá.

Účastníkom sa náhrada trov kasačného konania nepriznáva.

### O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100738067/2018 zo dňa 13.04.2018 potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 101954316/2017 zo dňa 13.09.2017, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej aj „Daňový poriadok“) určený rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) v sume 31 899,28 Eur za zdaňovacie obdobie september 2015.

2. V odôvodnení svojho rozhodnutia krajský súd uviedol, že rovnako ako podľa žalovaného, žalobca nepreukázal oprávnenosť odpočítania DPH z dodávateľských faktúr. Porušil ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm.

<[https://www.aspi.sk/products/lawText/4/3292196/1/ASPI%253A/222/2004\\_Z.z.%252351.1.a](https://www.aspi.sk/products/lawText/4/3292196/1/ASPI%253A/222/2004_Z.z.%252351.1.a)> a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „zákon o DPH“), pretože sa nepreukázalo, že plnenie uvedené na týchto faktúrach bolo spoločnosťou DAHN STAV s.r.o. a Atlanta VR s.r.o. aj reálne dodané.

3. Pokiaľ išlo o námietku žalobcu, že žalovaný príliš rigidne posudzoval splnenie zákonných náležitostí predmetných dodávateľských faktúr, keď uvádzal, že tieto podľa § 74 ods. 1 písm. f) zákona o DPH, resp. podľa článku 226 ods. 6 Smernice 2006/112 neobsahujú rozsah a druh dodaných služieb správny súd uviedol, že v ustanovení § 74 ods. 1 sa uvádza, čo faktúra musí obsahovať. Jedná sa o povinné náležitosti. Bez týchto náležitostí nie je možné považovať vystavený doklad za faktúru na účely zákona o DPH. Medzi povinné náležitosti patrí aj množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh poskytovanej služby. Z faktúry musia byť preto zrejmé všetky zákonom požadované náležitosti a to tak, aby boli jednoznačné a nezameniteľné. Správny orgán ako faktúry s neurčitým vymedzením predmetu plnenia označil faktúry s vymedzeným predmetom „servisné práce“, „konfiguračné a kabelážne práce“, „vývoj monitorovacieho systému“, „softwarové práce na projekte Donet“. V prípade uvedeného označenia fakturovaného plnenia nebolo zrejmé, čoho sa práce týkajú. Podľa názoru správneho súdu nemožno toto označenie považovať za dostatočné označenie druhu dodanej služby z hľadiska jej nezameniteľnej identifikácie s iným plnením rovnakého druhu v rámci toho istého dodávateľsko-odberateľského vzťahu. Z faktúr s takto neurčito vymedzeným plnením (a to pokiaľ išlo o servisné práce, konfiguračné a kabelážne práce, vývoj monitorovacieho systému) navyše nebol zrejmý ani rozsah dodaných služieb. Označenie „1“ nie je dostatočným označením ich rozsahu. Faktúry sa neodvolávajú na žiadne zmluvy, ktoré by podporne tieto služby upresňovali a stanovovali ich rozsah. Presná identifikácia plnenia uvedená vo faktúre, a to jeho označením a rozsahom má za úlohu zabezpečiť jeho jednoznačnosť a nezameniteľnosť.

4. V zmysle rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/1/2016 zo dňa 19.06.2018 už tieto nedostatky formálneho charakteru neumožňujú odpočítanie dane, a to bez ohľadu na to, či boli splnené vecné podmienky odpočítania. Napriek tomu sa správca dane aj žalovaný zaoberali tým, či došlo k splneniu aj materiálnej podmienky na odpočítanie dane, a teda či na základe dodávateľských faktúr reálne došlo k dodaniu služieb. Aj v tomto ohľade sa správny súd v plnom rozsahu stotožnil s názorom žalovaného, že táto skutočnosť nebola žalobcom preukázaná. Uvedené nebolo preukázané žiadnym z dôkazov, ktoré uvádzal žalobca v žalobe, ktoré podľa neho majú túto skutočnosť preukázať. Samotné dodávateľské faktúry a doklady o úhrade túto skutočnosť nepotvrdovali. Akceptačné protokoly neboli žalobcom vôbec k týmto faktúram predložené. Rovnako túto skutočnosť nepotvrdovali ani odberateľské faktúry, pretože predmetom odpočítania je daň uvedená na dodávateľskej faktúre. Pokiaľ by aj služby uvedené na faktúrach (bližšie nešpecifikované) boli žalobcovi dodané, a tento by ich dodal svojim odberateľom, táto skutočnosť sama o sebe nepreukazuje,

že tieto služby žalobcovi dodali práve jeho dodávatelia podľa dodávateľských faktúr a že týmto spoločnostiam ako platiteľom zaplatil žalobca DPH z ceny uvedených služieb a že mu na základe toho vzniklo právo odpočítať si DPH (rovnako rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/52/2010 zo dňa 21.09.2011). Vyjadrenia konateľov žalobcu na pojednávaní dňa 31.01.2017 v žiadnom prípade neuvádzali, akým spôsobom došlo k dodaniu týchto služieb zo strany dodávateľov žalobcu a rovnako tak tomu bolo aj v písomných vyjadreniach konateľov žalobcu zo dňa 26.05.2017. Naopak, tieto tvrdenia boli v rozpore s obsahom administratívneho spisu, keď B.. N. a B.. G. tvrdili, že služby od dodávateľa DAHN STAV s.r.o. boli fakturované odberateľom, pričom podľa zmluvy s týmto dodávateľom z 01.01.2014 naopak tieto servisné služby na softvéri mali byť dodané pre potreby samotného žalobcu a priamo v sídle žalobcu pre potreby jeho call centra (nie call centra firmy GAMO a.s. Banská Bystrica). Tiež bolo v rozpore s touto zmluvou ich tvrdenie, že tieto práce neboli vykonávané na pracoviskách žalobcu. Pokiaľ žalobca tvrdil, že boli odsúhlasené akceptačné protokoly s odberateľmi, ktoré sú súčasťou odberateľských faktúr, súd uviedol, že odberateľské faktúry, ktoré vystavil žalobca pre svojich odberateľov, už nie sú predmetom skúmania pri odpočítaní dane. Ani čestné prehlásenie bývalého konateľa dodávateľa DAHN STAV s.r.o. F. E. nepreukazovalo materiálne plnenie zo strany tohto dodávateľa. Bolo potrebné poukázať na jeho svedeckú výpoveď zo dňa 17.02.2017, kde bol poučený ako svedok a ku ktorej sa žalobca nedostavil. Z tejto svedeckej výpovede

vyplývalo, že sa k veci samej žiadnym spôsobom nevyjadril, ale vymienil si vyjadrenie len písomne, avšak ani písomne sa vôbec nevyjadril. Potom jeho čestné prehlásenie bolo potrebné vyhodnotiť ako nehodnoverný dôkaz a zároveň aj ako dôkaz bez výpovednej hodnoty, pretože bol formulovaný len všeobecne, neodkazoval na žiadne konkrétne obchodné prípady, na žiadne konkrétne dátumy ani na predmety jednotlivých plnení. Reálne plnenia podľa dodávateľských faktúr nedokazovala ani výpoveď svedka B. H. U., ako konateľa Atlanta VR s.r.o., pretože tento nevedel uviesť, aké zdaniteľné obchody vykonávala táto spoločnosť so žalobcom v roku 2015 a ďalej tvrdil, že fakturované plnenia nedodala sama, ale len subdodávateľsky, a to práve opätovne prostredníctvom DAHN STAV s.r.o.. Bolo však preukázané, že DAHN STAV s.r.o. v roku 2014 a 2015 nemala žiadnych zamestnancov a samotné obchodovanie jej konateľ v tomto období F. žiadnym spôsobom nepotvrdil. Teda nebolo preukázané, že by Atlanta VR s.r.o. mohla dodať akúkoľvek službu prostredníctvom DAHN STAV s.r.o. Nepodstatné pri preukazovaní reálneho plnenia z dodávateľských faktúr boli potom dôkazy o tom, že žalobca fakturoval jednotlivé služby svojim odberateľom GAMO a.s., Banská Bystrica., GEMA, s.r.o a Ing. Marián Obžut Gema, s.r.o. Preto ako dôkazy neslúžili ani zápisnice o miestnom zisťovaní o preverovaní týchto odberateľov žalobcu.

5. Vo vzťahu k námietke žalobcu - že v prípade, ak mal správca dane aj naďalej pochybnosti o reálnosti zdaniteľných obchodov, nič mu nebránilo preveriť aj následných odberateľov, ktorým fakturovali odberatelia žalobcu, správny súd uviedol, že žalobca poveril výkon prác na spoločnosti, ktoré nemali oprávnenie na výkon požadovaných činností. Nezaujímal sa o to, či budú mať jeho dodávatelia dostatočné personálne, odborné a technické kapacity na výkon požadovaných činností, nezaujímal sa o miesto, kde budú činnosti vykonávané, nekontroloval vykonanie fakturovaných prác, pričom rozsah a kvalitu prác si žalobca odsúhlasoval len so svojimi odberateľmi. V prípade, ak daňový subjekt vo svojich obchodných prípadoch neprejaví náležitú mieru opatrnosti, preberá tak na seba riziko, že nebude môcť splniť svoju povinnosť niesť dôkazné bremeno a toto bremeno neunesie. Z administratívneho spisu mal súd preukázané, že spoločnosť DAHN STAV s.r.o. nemala potrebné personálne a pracovné kapacity k tomu, aby dokázala zabezpečiť fakturované plnenia. Nepreukázala sa ani existencia subdodávateľov spoločnosti DAHN STAV s.r.o., táto spoločnosť mala vykonať činnosti, na ktoré nemala potrebné oprávnenie a to navyše spôsobom, ktorý by narušal základy informačnej bezpečnosti. Spoločnosť sa na adrese svojho sídla nenachádzala a ani sa nezistili iné priestory, v ktorých by vykonávala svoju podnikateľskú činnosť. Rovnako spoločnosť Atlanta VR s.r.o. nemala potrebné personálne a pracovné kapacity k tomu, aby dokázala zabezpečiť fakturované plnenia. Nepreukázalo

sa, že fakturované plnenia boli zabezpečené prostredníctvom subdodávateľa - spoločnosťou BAMAT, s.r.o., DAHN STAV, s.r.o. Spoločnosť Atlanta VR s.r.o. a aj ňou označení subdodávateľa mali vykonať činnosti, na ktoré nemali potrebné oprávnenie. Nezistilo sa miesto, odkiaľ mali byť zdaniteľné obchody vykonané. Spoločnosť DAHN STAV s.r.o. ani BAMAT, s.r.o. sa na adrese svojho sídla nenachádzali a ani sa nezistili iné priestory, v ktorých by vykonávali svoju podnikateľskú činnosť. Podľa vyjadrenia B. - konateľa spoločnosti Atlanta VR s.r.o. spoločnosť nemala v roku 2015 žiadnych zamestnancov a žalobca bol informovaný o tom, že práce nebudú vykonávané spoločnosťou Atlanta VR s.r.o., ale subdodávateľsky. B. nevedel uviesť kto zo spoločnosti BAMAT, s.r.o. vykonával práce, ktoré sú predmetom zdaniteľných obchodov, ktoré spoločnosť Atlanta VR s.r.o. fakturovala žalobcovi v roku 2015. Nevedel špecifikovať aké konkrétne servisné a softvérové práce vykonala spoločnosť BAMAT, s.r.o. pre odberateľa Atlanta VR s.r.o.. Nevedel ani uviesť miesto, kde konkrétne boli jednotlivé práce vykonávané. Odberateľ žalobcu síce potvrdil, že zdaniteľné obchody od žalobcu prijal, čo však nepreukazuje, že práce pre žalobcu vykonal subjekt uvedený na dodávateľskej faktúre.

6. K čestnému prehláseniu zo dňa 09.03.2017 od pána F. E. krajský súd uviedol, že správca dane ho vypočul ako svedka v súvislosti s výkonom daňovej kontroly na DPH vykonávanej u žalobcu za zdaňovacie obdobia január až december 2015. Žalobca sa vypočutia tak významného svedka nezúčastnil. Svedok sa počas ústneho pojednávania nevyjadril ani k obchodnej spolupráci so spoločnosťou Atlanta VR s.r.o. a ani k obchodnej spolupráci so žalobcom, nepredložil žiadne dôkazy, ale vymienil si vyjadrenie len písomne. D. E. sa ani v správcom dane dodatočne stanovenej lehote k uvedeným skutočnostiam nevyjadril a žiadne dôkazy nepredložil. Jeho čestné prehlásenie sa týkalo

obchodov fakturovaných v roku 2014 a nie v roku 2015. Jednalo sa iba o všeobecné konštatovanie, že obchodné vzťahy medzi firmou DAHN STAV s.r.o. a žalobcom a spoločnosťou Atlanta VR s.r.o. boli vykonané, odovzdané a vyfakturované, ako aj uhradené. Nič v ňom nevysvetlil, nič neobjasnil a nič nekonkretizoval.

7. K namietanému vyhodnoteniu zisteného skutkového stavu a k námietke neprimeraného prenosu dôkazného bremena na žalobcu správny súd konštatoval, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ako už bolo vyššie uvedené, v prípade predmetných dodávateľských faktúr sa nepreukázalo, že plnenie uvedené na týchto faktúrach bolo spoločnosťami Atlanta VR s.r.o. a DAHN STAV s.r.o. aj reálne dodané. Predmetné dodávateľské faktúry nepreukazovali splnenie vecných a formálnych podmienok vzniku nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty, preto nemožno ani aplikovať rozsudok ESD C-80/11 na prípad žalobcu. Pre záver o nepriznaní práva na odpočítanie dane z dôvodu neunesenia dôkazného bremena postačuje preukázateľné spochybnenie dôkazov o dodaní tovaru (služby) správcovi dane a následné nevyvrátenie tohto spochybnenia daňovým subjektom (III.ÚS <<https://www.aspi.sk/products/lawText/4/3292196/1/JUD%253A/JUD46005SK>> 401/2009, III.ÚS 93/2016 <<https://www.aspi.sk/products/lawText/4/3292196/1/JUD%253A/JUD1723036SK>>). Faktúry síce vyhotovené boli, ale nebolo preukázané (resp. bolo spochybnené), že práce na nich uvedené vykonal vystaviteľ faktúry. Tvrdenou a nepreukázanou skutočnosťou je tu vykonanie, resp. zabezpečenie vykonania prác (služieb) dodávateľom. Zaúčtovanie dane na výstupe automaticky neznamena priznanie odpočítania dane na vstupe. K priznaniu tohto práva žalobcovi bráni skutočnosť, že neunesol dôkazné bremeno na preukázanie skutočného prijatia služieb deklarovaných na sporných faktúrach od spoločnosti Atlanta VR s.r.o. a DAHN STAV s.r.o., k čomu dospeli daňové orgány i správny súd. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasne splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane sa presne zhodujú so skutočne realizovanými plneniami. Dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami a iným listinným dôkazom nie je postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii predložením dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť byť aj preukázané. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 2Sžf 4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011 <<https://www.aspi.sk/products/lawText/4/3292196/1/JUD%253A/JUD77067SK>>-17 z 23.02.2011.

8. Pokiaľ žalobca poukazoval na rozsudky ESD C-80/11, C-354/03, C-353/03 a C-484/03 a rozsudok NS SR sp. zn. 3Sžf/1/2010, správny súd uviedol, že uvedené v danej veci nie je možné použiť. Uvedená judikatúra Európskeho súdneho dvora sa vzťahuje na prípady, že bolo uskutočnenie zdaniteľného plnenia preukázané. Rovnako je tak tomu aj v záveroch rozsudku NS SR sp. zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19.08.2010, čo samozrejme predpokladá splnenie podmienky, že na dodávateľskej faktúre je plnenie riadne špecifikované. V danom prípade nebola splnená ani jedna z týchto dvoch podmienok, pretože na dodávateľských faktúrach plnenie nebolo vôbec špecifikované a nebolo ani preukázané, že by mohli plnenie poskytnúť dodávateľské spoločnosti. V danom prípade totiž nebolo preukázané, že by zdaniteľné obchody prebehli a že ich materiálne výsledky reálne existujú. Okrem toho sa vyššie uvedený rozsudok NS SR týkal rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správcu dane v prípadoch, ak na predchádzajúcich stupňoch obchodného reťazca išlo o podvodné konanie typu „kolotoč“, čo nie je prípad predjednávanej veci.

9. V súvislosti s námietkou žalobcu, že dodávatelia mali v predmete činnosti sprostredkovateľskú činnosť v oblasti služieb, resp. obchodu, čo im umožňovalo sprostredkovať predmetné odborné služby prostredníctvom subdodávateľov, správny súd uviedol, že podľa vyjadrenia konateľov žalobcu z 31.01.2017 servisné práce spoločnosťou Atlanta VR s.r.o. boli vykonávané na základe zmluvy z

01.04.2014. Z obsahu zmluvy je zrejmé, že nebolo zámerom žalobcu, aby táto spoločnosť prenášala výkon zmluvnej činnosti na inú osobu. V zmysle článku 11 (dôverné informácie) bod 4 danej zmluvy sa zmluvné strany dohodli, že nesprístupnia ani neumožnia sprístupnenie informácií druhej strany akoukoľvek formou tretej strane. Pokiaľ ide o činnosť automatizované spracovanie dát, ktorú má Atlanta VR s.r.o. zapísanú v predmete činnosti, je potrebné k uvedenému uviesť, že pod spracovaním údajov v zmysle zoznamu odporúčaných označení voľných živností a ich bližšieho vymedzenia patrí spracovanie údajov dodaných zákazníkom, vypracovanie tabuliek, výpočtov a pod. bez navrhovania špecifického programu. Podľa vyjadrenia žalobcu k fakturovaným prácam mal dodávateľ Atlanta VR s.r.o. vykonať také softvérové práce, ktoré podľa názoru súdu nespádajú pod automatizované spracovanie dát.

10. O náhrade trov konania krajský súd rozhodol pri aplikácii § 167 ods. 1 SSP tak, že účastníkom náhradu trov konania nepriznal, nakoľko žalobca v konaní úspešný nebol a náhrada trov konania nepatrila ani žalovanému v zmysle § 168 SSP, nakoľko nebola splnená podmienka výnimčnosti.

## II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

11. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj ako „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, ktorou žiadal, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

12. S poukazom na jednotlivé úkony daňovej kontroly uviedol, že vedel objasniť správcovi dane základné otázky týkajúce sa zdaniteľného plnenia. Podľa jeho názoru mu nemožno uprieť, že dodávateľov preveroval spôsobom, ktorý je v obchodnom styku bežný a dostupný. Obe spoločnosti boli „živé“, na ich majetok nebol vyhlásený konkurz a neboli v likvidácii, preto nemal dôvod ich upodozrievať z účasti na podvode. Vo vzťahu k rozsahu servisných prác uviedol, že výsledky zdaniteľného plnenia sú vo virtuálnej úrovni, pretože súviseli so vzdialenými prístupmi. Okrem toho na vykonanie uvedených prác nie je potrebný veľký počet zamestnancov a veľa vstupného materiálu, prípadne náradia. Výkon takejto práce môže zabezpečiť len jedna jediná osoba so znalosťou IT a s počítačom.

13. Sťažovateľ mal za to, že prostredníctvom svojich dodatočných vyjadrení a listín, ktoré sú v administratívnom spise doplnil nedostatky vzniknuté na ústnom pojednávaní zo dňa 31.01.2017, ktoré vyplynuli len z toho, že si už presne nepamätal obchody spred 1,5 roka. Krajský súd sa podľa sťažovateľa zamerával len na vyjadrenia konateľov dodávateľov, pričom nevzal do úvahy skutočnosť, že všetci odberatelia žalobcu potvrdili dodanie zdaniteľného plnenia, čím potvrdili reálnosť obchodu. Podľa názoru sťažovateľa nie je vyjadrenie konateľov spoločností Atlanta VR s.r.o. a DAHN STAV s.r.o. dostačujúcim podkladom na vyvodenie záveru o nereálnosti zdaniteľného plnenia. Za rovnako neprípustnú považoval skutočnosť, že len na základe vyjadrení, resp. nesúčinnosti oboch konateľov dodávateľov žalobcu je možné vyvodzovať záver, že si žalobca svoje právo na odpočet z dodávateľských faktúr uplatnil podvodne alebo neprijal opatrenia na zabránenie daňovému podvodu. Podľa jeho názoru nie je možné od neho vyžadovať, aby po 2 rokoch zabezpečil ich kontaktnosť a súčinnosť alebo, aby zabezpečil účtovnú evidenciu dodávateľov. Z tohto dôvodu sa snažil preukázať oprávnenosť odpočtu inými dôkazmi, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu.

14. Vo vzťahu k úvahám žalovaného ohľadom predmetu podnikania dodávateľov a formálnych náležitostí faktúry odkázal na príslušné body žaloby s tým, že nechce duplikovať svoje tvrdenia. V tejto súvislosti dodal, že samotní dodávatelia mohli služby dodať subdodávateľsky, teda prostredníctvom tretích osôb, čo nie je protizákonné a ani neštandardné a sťažovateľ túto skutočnosť ani nevyužíval.

15. Záverom kasačnej sťažnosti uviedol, že žalovaný, ako aj správca dane nevyhodnotili správne všetky dôkazy rozhodujúce pre správne určenie oprávnenosti odpočtu DPH. Pochybnosti, na ktoré poukazuje krajský súd, by museli byť rozumné a dôvodné, pre existenciu ktorých by nebolo možné žalobcovi uznať odpočet DPH a ak by aj existovali takéto pochybnosti, mal za to, že dôkazné bremeno uniesol.

16. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti žalobcu nevyjadril.

### III.

#### Konanie pred kasačným súdom

17. Prejednávaná vec bola dňa 30.03.2020 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky - ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie - podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 2S - sp. zn.: 2Sžfk/15/2020. S účinnosťou ku dňu 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

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

19. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Žiline sp.zn. 30S/81/2018 zo dňa 18.06.2019, ktorým správny súd zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100738067/2018 zo dňa 13.04.2018 potvrdzujúceho prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

20. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane Daňový úrad Žilina vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty podľa zákona o DPH za zdaňovacie obdobie január - december 2015. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil Protokol z daňovej kontroly č. 101172759/2017 z 01.06.2017, ktorý bol doručený spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole daňovému subjektu dňa 15.06.2017 (dátum ukončenia daňovej kontroly). Nasledujúci deň začal správca dane vyrubovacie konanie, v ktorom vyhodnotil vykonané dôkazy a na základe týchto dôkazov vydal prvostupňové rozhodnutie č. 101954316/2017 z 13.09.2017, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určil sťažovateľovi rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty v sume 31 899,28 Eur za zdaňovacie obdobie september 2015.

### IV.

#### Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

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

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

23. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovaru a služieb, ktorú použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

24. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

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

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

27. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencie a záznamov, ktoré je povinný viesť.

28. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku 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.

29. Podľa § 464 ods. 2 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola aspoň v piatich prípadoch predmetom konania pred kasačným súdom na základe skoršej kasačnej sťažnosti podanej tým istým sťažovateľom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na svoje skoršie rozhodnutia, a ak sa v celom rozsahu stotožňuje s ich odôvodnením, ďalšie dôvody už nemusí uvádzať.

30. V prejednávanej veci je predmetom kasačného konania takmer totožný skutkový a právny stav, rozdiel je iba v označení mesiaca zdaňovacieho obdobia, ktorý bol predmetom konaní kasačného súdu a ním vydaných rozsudkov sp. zn. 1Sžfk/31/2020 zo dňa 23.02.2021 (zdaňovacie obdobie júl 2015), sp. zn. 3Sžfk/21/2020 zo dňa 19.11.2020 (zdaňovacie obdobie marec 2015), sp. zn. 1Sžfk/61/2019 zo dňa 25.08.2020 (zdaňovacie obdobie október 2015), sp. zn. 5Sžfk/52/2019 zo dňa 29.11.2021 (zdaňovacie obdobie máj 2015), sp. zn. 1Sžfk/50/2019 zo dňa 25.08.2020 (zdaňovacie obdobie apríl 2015), sp. zn. 2Sžfk/45/2019 zo dňa 30.06.2021 (zdaňovacie obdobie august 2015), sp. zn. 6Sžfk/42/2019 zo dňa 10.03.2021 (zdaňovacie obdobie január 2015). Kasačný súd sa s odôvodneniami týchto rozsudkov v celom rozsahu stotožňuje a poukazuje na ne. V zmysle § 464 ods. 2 SSP už ďalšie dôvody neuvádza.

31. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Žiline po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel pritom k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

32. Kasačný súd sa stotožňuje s odôvodnením vo vyššie uvedených veciach, na ktoré zároveň sťažovateľa odkazuje (§ 464 SSP) pre účely tohto rozsudku primárne rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžfk/45/2019 zo dňa 30. júna 2021, odseky 31. až 44;

„31. Účelom daňového konania je zistenie, či daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. 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.

32. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach, dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

33. Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vysloveného v rozsudku 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 aplikácii relevantných ustanovení.

34. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadom ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím.

Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná a 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.

35. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23. februára 2017, podľa ktorého „...Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má náležitosti účtovného dokladu a je riadne záúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu...“

36. 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 správcou dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky z 14. novembra 2018, sp. zn. I.ÚS 377/2018-53).

37.Podľa názoru kasačného súdu je nutné uvedomiť si postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustaľuje zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar, resp. službu, dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybne, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť.

38.Pre účely § 49 ods. 1 a 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). 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 dokladu, hoci by aj obsahoval všetky formálne náležitosti.

39.Kasačný súd sa nemohol stotožniť s tvrdením žalobcu, že vedel aspoň v základných črtách preukázať realnosť deklarovaného plnenia. Predložením faktúr a účtovných dokladov ešte nie je vyčerpané dôkazné bremeno daňového subjektu, keďže faktúra a účtovné doklady predstavujú len formálne doklady o vykonaní predmetného obchodu, pričom nepreukazujú jeho skutočnú realizáciu. V prejednávanej veci bolo pritom vykonaným dokazovaním preukázateľne spochybnené, že obchodné transakcie skutočne prebehli spôsobom deklarovaným v predložených faktúrach. Žalobca v konaní neobjasnil, kto vlastne pre neho vykonal bližšie nešpecifikované práce a služby, ktoré žalobca dodal svojim odberateľom. Všetky zhromaždené informácie podporujú záver prijatý daňovými orgánmi, že deklarovaní dodávatelia žalobcu nevystupovali v predmetných obchodných transakciách ako skutoční dodávatelia. Krajský súd oprel svoje závery o viacero dôkazných prostriedkov získaných správcou dane, ktoré boli správne vyhodnotené, pričom záver o opodstatnených pochybnostiach týkajúcich sa deklarovaných obchodných transakciách žalobca počas celého priebehu daňovej kontroly nedokázal vyvrátiť.

40.Ako vyplýva z administratívneho spisu, dodávateľ žalobcu spoločnosť DAHN STAV s.r.o. nemala v roku 2015 žiadne personálne ani technické kapacity na zabezpečenie deklarovaných obchodných transakcií. Na adrese svojho registrovaného sídla sa spoločnosť nenachádzala. Vo vzťahu k „Čestnému vyhláseniu“ zo dňa 09. marca 2017 kasačný súd konštatuje,

že toto nemá žiadnu výpovednú hodnotu, pretože hoci konateľ dodávateľskej spoločnosti DAHN STAV s.r.o. F. uviedol, že preverované dodávky prebehli tak, ako je uvedené na faktúrach, avšak počas ústneho pojednávania pred správcou dane sa nevedel vyjadriť k fakturovaným prácam a službám a žiadne doklady v stanovenej lehote správcovi dane nepredložil. Vo vzťahu k dodávateľskej spoločnosti Atlanta VR s.r.o. správca dane prostredníctvom vykonaného šetrenia zistil, že spoločnosť nemala v roku 2015 žiadnych zamestnancov. Konateľ spoločnosti sa nevedel vyjadriť aké obchody uskutočňovala spoločnosť so žalobcom a kto a kde vykonával práce, ktoré spoločnosť Atlanta VR s.r.o. žalobcovi fakturovala.

41. Žalobca okrem predloženia faktúr, dokladu o ich zaplatení, prípadne zmluvy s dodávateľmi ničím nepreukázal, že deklarované služby a práce boli vykonané pričinením spoločností Atlanta VR s.r.o. a DAHN STAV s.r.o. Okrem toho predmet fakturácie bol vo faktúrach vymedzený len všeobecne a neurčito, bez označenia rozsahu a druhu dodanej služby, a preto faktúry neobsahovali z tohto hľadiska predpísané náležitosti (§ 74 ods. 1 písm. f/ daňového poriadku). Žalobca nevedel uviesť kto predmetné služby a práce vykonával. Štrením bolo tiež zistené, že dodávateľské spoločnosti nemali oprávnenie na výkon predmetných činností. Žalobca počas priebehu daňovej kontroly nepredložil daňovým orgánom žiadne dôkazné prostriedky, prostredníctvom ktorých by vyvrátil pochybnosti správcu dane o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení. Z uvedených dôvodov postupoval krajský súd v súlade so zákonom, keď sa stotožnil so závermi žalovaného, že nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u dodávateľov žalobcu a následne ani právo žalobcu na odpočítania dane.

42. Vo vzťahu k tvrdeniam žalobcu, že všetci jeho odberatelia potvrdili dodanie služieb a prác, čím mali potvrdiť reálnosť obchodu, kasačný súd uvádza, že daňové orgány nespochybnili uskutočnenie zdaniteľných obchodov u konečných odberateľov, ale predmetom ich pochybností bolo, že deklarované služby a práce boli vykonané dodávateľskými spoločnosťami Atlanta VR s.r.o. a DAHN STAV s.r.o.

43. Kasačný súd zdôrazňuje, že daňové orgány nezaťažovali žalobcu dôkazným bremenom týkajúcim sa podvodného konania jeho dodávateľov. Od žalobcu požadovali, aby dôkazne doložil splnenie formálnych i materiálnych podmienok na odpočítanie dane, ktoré sám deklaroval. Práve táto skutočnosť bola rozhodujúcou pre záver správcu dane o nesplnení podmienok podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH pre odpočítanie dane, ktorý správne považoval krajský súd za opodstatnený. V tejto súvislosti, vo vzťahu k žalobcom poukazovanou judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie kasačný súd dodáva, že žalobca neuviedol, v čom sa rozchádza so závermi krajského súdu a akým spôsobom mohli rozhodnutia súdneho dvora ovplyvniť právny názor kasačného súdu. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/32/2012 zo dňa 27. novembra 2012, na ktorý žalobca tiež poukazoval, sa na rozdiel od prejednávanej veci týkal spochybnenia existencie tovaru (granitová dlažba, žulová) na všetkých stupňoch obchodného reťazca, pričom podstatnou bola otázka, s akou odbornou starostlivosťou daňový subjekt pristupoval k realizácii zdaniteľného obchodu, keď obchodoval s niečím, čo zrejme ani neexistovalo.

44. Kasačný súd konštatuje, že kasačná sťažnosť žalobcu neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť žalobcu ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.“

33. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že žalobcovi, ktorý nemal v konaní o kasačnej sťažnosti úspech, nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a contrario SSP). Žalovanému orgánu verejnej správy kasačný súd nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal, keďže to nemožno spravodlivo požadovať a v súvislosti s kasačným konaním žalovanému orgánu verejnej správy ani trovy nevznikli (§ 467 ods. 1 v spojení s § 168 SSP).

34. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

## **Poučenie :**

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

