

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 2Sfk/17/2021  
Identifikačné číslo spisu: 3020200338  
Dátum vydania rozhodnutia: 31. januára 2024  
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:3020200338.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. (sudca spravodajca) a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. v právnej veci žalobcu: WEBINFO s.r.o., so sídlom Gorkého 1, Bratislava, IČO 45 293 821, zastúpeného Mgr. Rastislavom Otrubom, advokátom so sídlom Kvačalova 1227/55, Žilina, IČO 46 974 245 proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, IČO 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101552114/2020 zo dňa 08.10.2020, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/60/2020-44 zo dňa 12.05.2021, takto

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

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

### O d ô v o d n e n i e

#### I. Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom č. k. 13S/60/2020 - 44 zo dňa 12.05.2021 Krajský súd v Trenčíne postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101552114/2020 zo dňa 08.10.2020, ktorým podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 100749477/2020 zo dňa 06.04.2020. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel dane v sume 9.640,- € na DPH za zdaňovacie obdobie november 2018, keď správca dane neuznal žalobcovi nárok na odpočet DPH úhrnom v sume 9.640,- € z faktúr od dodávateľa Gentleman agreement s.r.o. (f. č. 20181101 až 20181105, f. č. 20181109 až 20181113, f. č. 20181115 až 20181119, f. č. 20181123 až 20181127).

2. Krajský súd v rozsudku konštatoval, že správca dane v posudzovanom prípade zákonným spôsobom viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodov deklarovaných spornými faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci s tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Záver správca dane a žalovaného, že vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že zdaniteľné plnenia nedodala žalobcovi spoločnosť Gentleman agreement s.r.o. je opodstatnený, plne súladný s ustálenou rozhodovacou praxou kasačného súdu. Predmetné zdaniteľné

plnenia mali byť realizované subdodávateľsky, pričom ani Gentleman agreement s.r.o. ako dodávateľ a ani Recovery S s.r.o. ako subdodávateľ nedisponovali zamestnancami, ani žiadnym majetkom a spoločnosť Recovery S s.r.o. je navyše nekontaktnou osobou. Podľa názoru správneho súdu, už len takéto zistenia sú dôvodom na pochybnosti, či sporné služby boli dodané dodávateľom deklaroványm na sporných faktúrach. Navyše, pred správcom dane vypočutý István Tamás Huszti, konateľ Gentleman agreement s.r.o., i keď potvrdil prijatie služieb od Recovery S s.r.o., nevedel však, kto konkrétne tieto činnosti reálne vykonal, čo taktiež sponchybňuje reálnosť predmetných zdaniteľných plnení.

3. Za danej situácie je potom namieste podľa súdu žiadať od žalobcu, aby reálnosť zdaniteľných plnení preukázal okrem predložených faktúr i ďalšími relevantnými dôkazmi. Pokiaľ žalobca takéto dôkazy nepredloží, je namieste záver, že sporné faktúry boli vyhotovené len formálne, bez materiálneho základu a za účelom získania daňovej výhody v podobe uplatnenia odpočtu DPH. Takýmto konaním došlo k narušeniu neutrality systému DPH, čo v konečnom dôsledku umožnilo žalobcovi ako odberateľovi získať neoprávnený daňový prospech vo forme uplatnenia odpočtu DPH. Predmetné plnenie je tak poznačené daňovým únikom, o ktorom žalobca vzhľadom na okolnosti daného prípadu mohol a mal vedieť. Vzhľadom na to nemohol byť nárok na odpočet DPH za zdaňovacie obdobie november 2018 uznaný ako oprávnený. Z právneho hľadiska žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky uvedené v ust. § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. pre odpočet DPH.

4. Správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, náležite zistil skutkový stav a v tomto smere mu nemožno skutočne nič vyčítať. A už vôbec nebola namieste námietka, že skutkový stav je v rozpore s administratívnym spisom. Takýto nedostatok správny súd po preskúmaní administratívneho spisu nezistil. Taktiež podľa súdu neobstála námietka, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov. Naopak z rozhodnutia žalovaného vyplývajú dôvody a úvahy, pre ktoré nebol žalobcovi priznaný nárok na odpočet DPH. Podľa názoru správneho súdu je z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného nadovšetko zřejmé, že vo veci zostalo sporným, či deklarované služby poskytol žalobcovi dodávateľ uvedený na sporných faktúrach a keďže tieto pochybnosti žalobca v konaní nerozptýlil, rozhodol správca dane a žalovaný správne tak, že nárok na odpočet DPH zo sporných faktúr od dodávateľa Gentleman agreement s.r.o. za zdaňovacie obdobie november 2018 žalobcovi neuznal.

5. Pokiaľ správca dane šetrením zistí, že dodávateľ a subdodávateľ sú spoločnosťami bez personálneho a majetkového substrátu, že sú nekontaktnými a nedôveryhodnými subjektmi, je namieste od žalobcu žiadať, aby deklarované zdaniteľné plnenie preukázal okrem formálne vystavených faktúr i inými relevantnými dôkazmi. Keďže žalobca správcovi dane žiadne ďalšie dôkazy nepredložil, správca dane správne uzavrel, že k dodaniu deklarováných zdaniteľných plnení medzi dotknutými subjektmi nedošlo. Z pohľadu správneho súdu ide o logický a jasný záver. Odôvodnenie napadnutého rozhodnutia v tomto smere nemožno posúdiť ako arbitrárne, t. j. zo strany správcu dane a žalovaného nedošlo k porušeniu práva žalobcu na riadne a presvedčivé odôvodnenie rozhodnutia. Krajský súd sa nestotožnil ani s tvrdením žalobcu, že rozhodnutie žalovaného je nezákonné z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia. Žalovaný a správca dane správne vec právne posúdili, keď dospeli k záveru, že žalobca nesplnil zákonné predpoklady pre uplatnenie nároku na odpočet DPH v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z., keďže zdaniteľné plnenia nedodal žalobcovi dodávateľ uvedený na týchto faktúrach.

6. Reálne uskutočnenie sporných zdaniteľných plnení žalobca v žiadnom prípade nepreukázal tak ako to tvrdí v žalobe. Pod reálnym uskutočnením totiž nemožno chápať len to, že žalobca tieto služby prijal a že má k tomu vystavenú faktúru. Ak chceme hovoriť o reálnom zdaniteľnom plnení, musí byť taktiež splnená i tá podmienka, že toto zdaniteľné plnenie poskytol práve dodávateľ deklarováný na predmetnej faktúre. Pokiaľ mal žalobca v tomto smere iný právny názor, krajský súd sa s ním nestotožnil. Rovnako sa nestotožnil s názorom žalobcu, že pre uplatnenie nároku na odpočet DPH postačuje, ak splní len formálne podmienky, t. j. ak disponuje s faktúrou. Ako už bolo uvedené, pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet DPH nepostačuje iba predloženie faktúr s predpísaným obsahom, pretože pre vznik nároku na odpočet DPH musí daňový subjekt (žalobca) zároveň preukázať aj reálne vykonanie obchodu.

7. Námietka, že spôsob, akým dodávateľ zabezpečuje pre neho dodávku je mimo jeho zodpovednosti, že nemá povinnosť zisťovať, či dodávateľ je schopný dodávku osobne zabezpečiť a či disponuje

potrebným materiálnym a personálnym vybavením, nemá taktiež opodstatnenie. Práve naopak, žalobca má povinnosť prijať všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky vo veciach napr. Teleos plc. a spol., C-409/04, Vlaamse Oliemaatschappij NV, C-499/10), pričom určenie opatrení, ktoré možno v konkrétnom prípade požadovať od žalobcu uplatňujúceho si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jeho plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností konkrétneho prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében kft. a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11). Podľa krajského súdu možno od žalobcu spravodlivo požadovať, aby mal vedomosť o svojich obchodných partneroch a aby pri obchodovaní zachovával potrebnú mieru opatrnosti.

8. Je len a len na žalobcovi, akými skutočnosťami (dôkazmi) žalobca preukáže reálnosť sporných obchodov. V zmysle Daňového poriadku totiž možno na preukázanie rozhodujúcich skutočností použiť všetko, čo nie je získané v rozpore so zákonom. V posudzovanom prípade je podstatou sporu to, či predmetné obchody reálne prebehli tak ako je deklarované spornými faktúrami, teda či žalobca nadobudol služby od dodávateľa v nich označeného. V každom prípade je potrebné si uvedomiť, že je to práve žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia. Pokiaľ si túto procesnú povinnosť žalobca nesplní, nemôže mu byť nárok na uplatnenie DPH na vstupe priznaný. Rovnako nebola dôvodná ani námietka, že správca dane a žalovaný nepreukázali žalobcovi, žeby vo veci došlo k podvodnému konaniu, o ktorom žalobca vedel alebo mal vedieť. Je potrebné mať na zreteli, že v posudzovanom prípade správca dane a žalovaný neuznali žalobcovi nárok na odpočet DPH nie z dôvodu, žeby v posudzovanom prípade išlo o daňový podvod, ale z dôvodu, že nebolo preukázané, že zdaniteľné plnenie dodal žalobcovi dodávateľ deklarovaný na sporných faktúrach, čím neboli splnené podmienky uplatnenia odpočtu DPH podľa § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.

II. Kasačná sťažnosť žalobcu, stanovisko žalovaného

a) kasačná sťažnosť

9. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP, kde namietal, že:

- predložil všetky listinné dôkazy, ktorými disponoval, vzhľadom na uvedené momentom odovzdania daňových dokladov ako daňový subjekt uniesol dôkazné bremeno a týmto momentom prešlo dôkazné bremeno na správcu dane,
- nemá potrebné kapacity ani dôvody preverovať, či subjekt, u ktorého si objednal služby, má reálne kapacity na poskytovanie služieb,
- nedostatky a pochybnosti boli zistené vo vzťahu k subdodávateľovi spoločnosti Gentleman agreement s.r.o., s ktorým však žalobca nemal uzavretý žiadny záväzkovo-právny vzťah,
- podmieňovanie nároku na odpočet DPH inými skutočnosťami, je v priamom rozpore s právom Európskej únie a rozhodnutiam Súdneho dvora EU,
- predložil perfektné daňové doklady - nebol správca dane oprávnený požadovať ďalšie dôkazy k preukázaniu skutočností uvedených v predložených dokladoch,
- v zmysle rozsudkov ESD č. C-80/11 a C-142/11 je faktúra dostatočným dokladom a dôkazom a správca dane musí na základe objektívnych dôkazov preukázať, že došlo k podvodnému konaniu a že daňovník o tom vedel alebo mohol vedieť.

b) stanovisko žalovaného

10. Podľa žalovaného v ustanovení § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a) v nadväznosti na ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Nebolo preukázané, že označený dodávateľ, ktorý nemal žiadnych zamestnancov a ani majetok, preverované služby v danom druhu, objeme a cene reálne dodal. Ak nebolo preukázané, že dodávateľ služby dodal, nevznikla mu potom z tohto titulu ani daňová povinnosť. V rozhodnom období bol jediným konateľom označeného dodávateľa István Tamás Huszti, občan Maďarska, ktorý síce formálne potvrdil obchodnú spoluprácu so žalobcom, avšak svoje tvrdenia o zrealizovaní obchodov nevedel podložiť žiadnymi relevantnými dôkazmi, nepamätal si podstatné okolnosti týkajúce sa obchodných vzťahov. Tvrdil, že služby boli uskutočnené ako subdodávka, pričom ako subdodávateľa označil spoločnosť Recovery S s.r.o., IČO: 51 644 673, avšak nevedel konkrétne identifikovať osoby, ktoré mali predmetné služby reálne vykonať.

11. Spoločnosť Recovery S s.r.o. taktiež nemala žiadnych zamestnancov a ani majetok, predmetná spoločnosť je nekontaktná. Splnenie podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane nebolo preukázané ani zo strany samotného žalobcu, ktorý neuviedol kto konkrétne služby vykonal, aké osoby a pod. Vo svojich podaniach sťažovateľ uvádzal nekonkrétne a všeobecné skutočnosti, pričom okrem formálnych dokladov (sporné faktúry, z ktorých nie je zrejмый bližší charakter fakturovaných plnení resp. nevierohodný podklad k počítačovému spracovaniu údajov, na ktorom sú uvedené informácie o lekároch, pričom tento zoznam je identický so zoznamom zverejneným na internete ešte v roku 2012 a dá sa ľahko vytlačiť z webovej stránky Slovenskej lekárskej komory, resp. podklad, na ktorom boli údaje vyhviezdičkované) nepredložil žiadny iný dôkaz o reálnom dodaní služieb prostredníctvom deklarovaného dodávateľa Gentleman agreement s.r.o.

### III. Konanie pred kasačným súdom

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

### IV. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

13. 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.

14. Podľa § 24 ods. 1 písm. a), b), c) 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 pri správe daní, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

15. Podľa § 24 ods. 2, 3, 4 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. 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. 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.

16. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

17. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z., 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 voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

18. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z., 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.

### V. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

19. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná. Je zároveň potrebné uviesť, že kasačná sťažnosť je inštitútom mimoriadneho opravného prostriedku. Z tohto dôvodu jej podanie je koncipované na konkrétnom tvrdení sťažovateľa o pochybení krajského súdu v konaní. Sťažovateľ namietal dôvody kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP.

20. Keďže obdobná vec rovnakých účastníkov konania (v tomto posudzovanom prípade išlo o jediného dodávateľa spoločnosť Gentleman agreement s.r.o. a nesplnenie druhej hmotnoprávnej podmienky - materiálnej existencie plnenia), v rámci posúdenia prakticky rovnakej právnej otázky,

bola predmetom konania a rozhodovania kasačného súdu v právnej veci vednej pod sp. zn. 5Sfk/7/2022, kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP na rozhodnutie vydané v predmetnej veci poukazuje, v celom rozsahu sa s ním stotožňuje a na vybrané časti rozhodnutí odkazuje:

21. „Kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi - osobe registrovanej pre daň z pridanej hodnoty) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a/ smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej „Smernica 2006/112/ES“) a jej implementácie v právnom poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t. j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté“.

22. „Vyššie uvedené podmienky upravené v Smernici 2006/112/ES sú prevzaté do zákona o DPH. Platiteľ dane (sťažovateľ) si môže v zmysle zákona o DPH odpočítať daň:

- dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),
- daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru (§ 19 ods. 1 zákona o DPH) alebo služby (§ 19 ods. 2 zákona o DPH),
- daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH),
- zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH), čo je však formálnou a nie hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane“.

23. V prejednávanvej veci bola správcom dane pri dodávateľovi Gentleman agreement s.r.o. spochybnená druhá hmotnoprávna podmienka - materiálna existencia plnenia a pri dodávateľovi Lignum 68 GmbH tretia hmotnoprávna podmienka - že prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Keďže splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane preukazuje osoba, ktorá si odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľ), bol sťažovateľ povinný pochybnosti správcu dane vyvrátiť a preukázať, že hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane splnil. Sťažovateľ si túto svoju dôkaznú povinnosť následne nesplnil, keďže sa obmedzil iba na svoje tvrdenie, že predložil všetky listinné dôkazy ktorými disponoval a keďže predložil správcovi dane perfektné daňové doklady, nebol správca dane oprávnený požadovať ďalšie dôkazy k preukázaniu skutočností uvedených v predložených dokladoch.

24. „Vo vzťahu k namietanému prenosu dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane kasačný súd konštatuje, že iba pochybnosť dôvodná, teda taká, ktorá má oporu v správcovi dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre priznanie práva na odpočet dane, môže zapríčiniť, že dôkazné bremeno sa prinavráti daňovému subjektu (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019)“.

25. „K otázke dôkazného bremena pritom existuje početná a v zásade stabilná rozhodovacia prax kasačného súdu, vyjadrená napríklad v rozsudkoch sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné. Z ustanovenia § 24 ods. 1 Daňového poriadku vyplýva, že z dôvodu ľahkej zneužitelnosti práva na odpočet DPH je dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok prioritne zatážení práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje. Obchodné transakcie pritom nepostačujú deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou a zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020)“.

26. „Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp .zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, bod 54). Dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane má svoje pravidlá. „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009)“.

27. „Nebolo preto možné dať za pravdu sťažovateľovi, ktorý sa snažil nastoliť situáciu, kedy by bol správca dane povinný mu právo na odpočítanie DPH priznať už iba z dôvodu predloženia faktúry, a to bez zohľadnenia ďalších skutočností, ktoré vykonaným šetrením vyšli najavo. Sťažovateľ po tom, ako správca dane nadobudol pochybnosti pri dodávateľovi Gentleman agreement s.r.o. (spochybnená druhá hmotnoprávna podmienka - materiálna existencia plnenia) a pri dodávateľovi Lignum 68 GmbH (spochybnená tretia hmotnoprávna podmienka - že prijaté plnenie je použité v rámci ekonomickej činnosti), rezignoval na ďalšie preukazovanie uplatneného nároku na odpočítanie DPH, keď, de facto, považoval za dostatočné jeho samotné uplatnenie a predloženie účtovných dokladov. Na predloženie dôkazov v tejto súvislosti pritom správca dane sťažovateľa vyzval napríklad Výzvou na predloženie dôkazov č. 100692679/2020 z 17. marca 2020 (č. 1. 8 administratívneho spisu správcu dane) a o svojich zisteniach sťažovateľa oboznámil napríklad oboznámením č. 101679011/2020 z 05. novembra 2020 (č. 1. 20 administratívneho spisu správcu dane)“.

28. „Kasačný súd nemôže dať za pravdu sťažovateľovi, pokiaľ namieta, že správca dane ho neprimerane zaťažil dôkazným bremenom vo vzťahu k skutočnostiam u dodávateľa, na ktoré nemá dosah. Od sťažovateľa bolo spravodlivé požadovať, aby preukázal materiálne podmienky uplatneného práva na odpočet dane zo faktúr od sporných dodávateľov Gentleman agreement s.r.o. a Lignum 68 GmbH. Správca dane ani žalovaný od neho pritom nevyžadovali vykonávanie komplexných šetrení spoločností dodávateľov, ale len dodržiavanie primeranej obozretnosti spočívajúcej v zabezpečení primeraného množstva dôkazných prostriedkov pre preukázanie splnenia podmienok uplatňovaného nároku. Sťažovateľ toto nesplnil a svoj nárok na odpočítanie dane preto nepreukázal, hoci na jeho preukázanie bol správcom dane vyzvaný (výzva na predloženie dôkazov č. 100692679/2020 z 17. marca 2020, č. 1. 8 administratívneho spisu správcu dane)“.

29. „Pre úplnosť kasačný súd uvádza, že krajský súd v napadnutom rozsudku (bod 43 jeho odôvodnenia) nekonštatuje že by plnenie bolo poznačené daňovým únikom, ako to tvrdí sťažovateľ. Práve naopak krajský súd správne uvádza, že správca dane a žalovaný neuznali sťažovateľovi nárok na odpočet dane nie z dôvodu, žeby v posudzovanom prípade išlo o daňový podvod, ale z dôvodu, že nebolo preukázané splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane. Rovnaký dôvod (nesplnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane sťažovateľom) bol i predmetom posúdenia kasačným súdom. Sťažnostný bod podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP spočívajúci v nesprávnom právnom posúdení splnenia hmotnoprávnych podmienok a rozloženia dôkazného bremena je preto nedôvodný“.

30. „Sťažovateľom tvrdené rozhodnutia Súdneho dvora EÚ ním tvrdené právne názory nepotvrdzujú. V rozhodnutí Súdneho dvora EÚ vo veci C-385/09 Nidera Handelscompagnie BV tento posudzoval situáciu okamihu registrácie pre daň osoby, ktorá spĺňa hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, k čomu však v prejednávacom prípade vôbec nedošlo - pri dodávateľovi Gentleman agreement s.r.o. bola spochybnená druhá hmotnoprávna podmienka a pri dodávateľovi Lignum 68 GmbH tretia hmotnoprávna podmienka. Rozhodnutie Súdneho dvora EÚ v spojenej veci Mahagében Kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11) a Péter Dávid

proti Nemzeti Adó - és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11) sa taktiež týka inej skutkovej situácie, a to daňového podvodu na dani z pridanej hodnoty, pričom v prejednávanej veci išlo o nepreukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane“. Sťažnostný bod podľa § 440 ods. 1 písm. h/ SSP spočívajúci v odklone od vyššie uvedených rozhodnutí Súdneho dvora EÚ preto taktiež nie je dôvodný.

VI. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

31. Kasačnú súd sa na základe uvedených skutočností (s odkazom na príslušnú judikatúru) stotožnil so záverom ustáleným krajským súdom, že bolo predovšetkým v záujme sťažovateľa, aby v daňovom konaní predložil také dôkazné prostriedky, ktoré by preukázali deklarované zdaniteľné plnenia a odstránil tak pochybnosti finančných orgánov v tomto smere. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti neboli spôsobilé spochybníť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

32. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd žalovanému právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

33. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie :**

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