

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 4Sžfk/38/2021  
Identifikačné číslo spisu: 8019200695  
Dátum vydania rozhodnutia: 22. marca 2021  
Meno a priezvisko: JUDr.,PhD.,LL.M Monika Valašiková  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2021:8019200695.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu: DROTÁR Autošport, s.r.o., IČO: 36 444 855, so sídlom Levočská 11, 080 01 Prešov, právne zastúpený: JUDr. Miroslav Katunský, advokát, AK so sídlom Floriánska 16, 040 01 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 102291794/2019 zo dňa 03.10.2019, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove sp. zn. 2S/57/2019 zo dňa 10. decembra 2020, takto

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

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.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove 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. 102291794/2019 zo dňa 03.10.2019, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Prešov zo dňa 27.06.2019 č. 101558504/2019, na základe ktorého bol poľa ustanovenia § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený žalobcovi rozdiel dane v sume 23.000 € na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2018.

2. V odôvodnení svojho rozhodnutia krajský súd poukázal, že nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty nevzniká len jeho neplatením na základe predložených faktúr, ale až po splnení podmienok, ktorých splnenie je žalobca ako platiteľ dane povinný preukazovať a za ich správnosť zodpovedá

výslovne on. Daňové orgány splnenie podmienok podľa správneho súdu posúdili dôsledne podľa príslušných ustanovení § 49 - 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“). Správny súd mal z vykonaného dokazovania preukázané, že nepriznanie dane daňové orgány a teda v prvom rade správca dane odôvodnil porušením ustanovení § 49 - 51 citovaného zákona práve z toho dôvodu, že zdaniteľné obchody fakturované spornými faktúrami od deklarovaného dodávateľa žalobcu - spoločnosti BRASTRECH s.r.o. neboli uskutočnené tak, ako je deklarované týmito faktúrami, teda spoločnosťou BRASTRECH s.r.o., a tým nebolo preukázané naplnenie zákonných podmienok pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane v zmysle uvedených citovaných ustanovení zákona o DPH. Spoločnosti BRASTRECH s.r.o. nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH, a preto ani žalobca si nemohol uplatniť nárok na odpočet DPH v zmysle § 49 ods. 1 citovaného zákona.

3. Podľa krajského súdu ustanovenie § 24 ods. 1 Daňového poriadku, ktoré upravuje rozsah dôkazného bremena, ktoré je povinný uniesť daňový subjekt a to tak, že okrem iných skutočností daňový subjekt preukazuje aj 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. Na základe uvedeného bolo povinnosťou žalobcu v rámci daňového konania preukázať, že nárok si uplatňuje v súlade so zákonnými podmienkami. Správca dane až následne verifikuje skutočnosti a doklady predložené žalobcom, od ktorého je možné spravodlivo požadovať preukázanie len tých skutočností, ktoré mohol reálne ovplyvniť, lebo boli v jeho právnej sfére vplyvu. Keďže v zmysle § 49 ods. 1 v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. právo na odpočítanie dane z tovarov a služieb vzniká platiteľom v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť, pričom táto vzniká dňom dodania tovaru, resp. služby, preto bolo povinnosťou žalobcu preukázať, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu (služby deklarovanej na sporných faktúrach) a táto služba bola žalobcom použitá na účely svojho podnikania.

4. Čo sa týka rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie, (Mahagében kft., C-80/11 a C-142/11), ktorými žalobca v žalobe argumentoval, týkajúcich sa rozloženia dôkazného bremena, správny súd poukázal na to, že doktrínu zneužitia práva možno aplikovať v súdnom konaní len vtedy, ak je preukázané, že zdaniteľné obchody prebehli a ich materiálne výsledky reálne existujú. V prejednávanej príhode, však nie je preukázané, že služby deklarované na vyššie uvedených sporných faktúrach boli reálne dodané, dokonca nie je možné ani len konštatovať o aké konkrétne služby sa jednalo, preto nemožno konštatovať uskutočnenie zdaniteľných obchodov a v tejto súvislosti aplikovať na vec závery prijaté rozhodnutiami Súdneho dvora EÚ o prenesení dôkazného bremena z daňového subjektu na správca dane. Pokiaľ teda žalobca poukazoval na judikatúru Súdneho dvora EÚ v uvedenej veci, správny súd uvádza, že vo veci poukazoval na rozhodnutia, ktoré na posudzovaný prípad nedopadajú. Ako bolo vyššie citované, jednalo sa o posudzované prípady s rozdielnym skutkovým stavom. Súčasne je potrebné uviesť, že žalovaný ani správny orgán I. stupňa v konaní nesubsumovali konanie žalobcu pod daňový podvod resp. podvodné konanie, ale spochybnili reálne dodanie služieb v máji 2018. Správny súd tiež s poukazom na § 24 ods. 1 Daňového poriadku pripomínal, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia zaťažuje predovšetkým daňový subjekt, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodu, daňovým únikom a prípadom zneužívania (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, GemeenteLeusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02, Zb. s- I-5337, bod 76, ako aj z 21. februára 2006, Halifax, a i., C-255/02, Zb. s. I. 1609, bod 71).

5. Ďalej správny súd poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/12/2014 z 18.06.2015, v ktorom Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôraznil, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt, t.j. žalobcu, ktorý zodpovedá aj za to, že vo svojom účtovníctve má doklady vystavené v súlade s ustanovením § 71 ods. 1 a 2 zákona o DPH, nielen samotnú faktúru. Obdobne Najvyšší súd Slovenskej republiky aj v rozhodnutí sp. zn. 1Sžf/46/2016 zo dňa 27.06.2017 uviedol, že „daňové účtovné doklady ako sú faktúry, dodacie a príjmové listy, potvrdené protokoly o vykonaní prác, či zhotovení diela, prepravné dokumenty, potvrdenia z mýtného systému a iné, sú na jednej strane významnými dôkaznými prostriedkami pre oblasť súkromného práva, ale na druhej strane ide o listiny s daňovo-právnym charakterom, ktoré sú iba logickým

následkom, ktoré vytvárali a formovali obsah a charakter toho ktorého zdaniteľného obchodu, pri realizácii ktorého správny orgán I. stupňa absentoval. Preto ak správcovi dane vzniknú pochybnosti, že určitá udalosť (časť) zdaniteľného obchodu sa nezrealizovala, potom je dôkazným bremenom, ktoré má oporu v hore uvedenej zásade poctivého obchodného styku v spojení s pravidlom obozretného podnikania, žalobca ako daňový subjekt v súlade s § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. preukázať, že nielen v spochybnenej časti sa zdaniteľný obchod zrealizoval, ale aj jeho výsledky použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ...“ Rovnako správny súd sa odvolával na rozsudok NS SR sp. zn. 3Sžf/80/2013 zo 14.01.2014 a rozsudok NS SR pod sp. zn. 3Sžf/104/2015 z 23.11.2016, publikovaný v Zbierke S a R NS SR pod R 29/2017.

6. Po preskúmaní veci dospel krajský súd k záveru, že napadnuté rozhodnutie je jasné, zrozumiteľné, vydané v medziach logickej správnej úvahy, pričom žalovaný sa v dostatočnej miere vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu, skutkový stav bol zistený v rozsahu dostatočnom pre vykonanie správnych úvah a na základe nich žalovaný dospel podľa správneho súdu k správnym právnym záverom. Správny súd konštatoval, že daňové orgány v danom prípade vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena a v konaní neboli dôvody pre presun dôkazného bremena z daňového subjektu na správcu dane. Odpočítanie dane z pridanej hodnoty je výsostne viazané na obchodný vzťah medzi dodávateľom a odberateľom. Pri dani z pridanej hodnoty ide o osobný charakter zdaniteľných plnení, pri ktorom stotožnenie osoby, ktorá uskutočnila zdaniteľné plnenie v prospech iného platiteľa vo faktúre, musí zodpovedať skutočnému stavu, čo znamená, že daňový subjekt, ktorý si uplatní odpočítanie dane u pridanej hodnoty, musí predložiť taký dôkaz o tom, že fakturovaný tovar, resp. služby boli skutočne realizované dodávateľom, ktorý je uvedený na faktúre. Iba formálna existencia faktúry, prípadne preukázanie zaplatenia týchto súm nie je predpokladom pre odpočítanie dane podľa zákona o DPH.

7. Z administratívneho spisu však správne mu súdu rovnako ako orgánom verejnej správy nevyplývalo, že by žalobca preukázal dodanie služieb spoločnosťou BRASTRECH, s.r.o. spočívajúcich v príprave a servisne súťažných vozidiel v prospech žalobcu tak, ako je to uvedené vo faktúrach č. FV1052018 až FV690520018 so základom dane 115.000 € a DPH vo výške 23.000 €. Správny súd z dokazovania správcu dane a z obsahu administratívneho spisu dospel k záveru, že ak by v skutočnosti existoval priamy dodávateľsko-odberateľský vzťah (BRASTRECH s.r.o. - DROTÁR Autošport, s.r.o.), bolo dôkazné bremeno bezvýhrady na odberateľovi v zmysle § 24 ods. 1 písm. a) a b) Daňového poriadku, podľa ktorého správca dane v tejto veci postupoval a správne vyzval žalobcu na predloženie dôkazov podľa § 45 ods. 2 písm. e) Daňového poriadku. Z výpovede p. I. Y. splnomocneného konať za spoločnosť BRASTRECH s.r.o. vyplývalo, že táto spoločnosť nemala zamestnancov, a preto uvedené služby v prospech žalobcu mala vykonať subdodávateľsky spoločnosť National Generation & Development s.r.o. na podklade predložených faktúr. Správny súd poukázal na výpovede svedka U. C., z ktorých však potvrdenie týchto služieb vôbec nevyplýva. Spoločnosť NG&D s.r.o. nemala žiadny majetok, nevedel ani to, či mala nejakých zamestnancov a samotné faktúry pre BRASTRECH s.r.o. vystavoval on sám. Registrácia pre DPH tejto spoločnosti bola ukončená k 31.03.2018, pričom faktúry sú za máj 2018. Na výzvu na predloženie dôkazov z 19.12.2018 nepredložil žalobca žiadne dôkazy a v odpovedi na výzvu dňa 28.12.2018 uviedol, že so spoločnosťou BRASTRECH s.r.o. má uzatvorenú ústnu aj písomnú dohodu a dôkazom spolupráce je spokojnosť a úspechy pána S. na jednotlivých podujatiach. Správny súd v tejto súvislosti zdôraznil, že správca dane vôbec nespochybnil, že sa žalobca zúčastňoval na jednotlivých automobilových pretekoch, ale spochybnil dodávateľa spoločnosť BRASTRECH s.r.o., ktorá mu jednotlivé služby spornými faktúrami fakturovala.

8. Žalobca orgánom verejnej správy, teda správcovi dane ani žalovanému nepodal vysvetlenie ohľadom tej skutočnosti, o aké dodanie služby sa malo jednať, teda žalobca predmet uvedených faktúr bližšie nešpecifikoval. Sporné faktúry obsahovali iba všeobecné pomenovanie služieb ako príprava a servis súťažného vozidla, resp. prenájom vozidla, sprostredkovanie a zhotovenie reklamy, žalobca však bližšie nevysvetlil o aké konkrétne služby sa jednalo, tobôž nie aby ich dodanie aj reálne preukázal. Správny súd poukázal na skutočnosť, že podľa sporných faktúr boli žalobcovi v rovnaký deň dodané taktiež služby s totožným označením na rovnakú sumu, pričom z administratívneho spisu správne mu súdu, rovnako ako daňovým orgánom, nie je zjavné, z akých úkonoch jednotlivé služby

spočívali. Skutočnosti, ktoré tvrdí žalobca a zároveň, ktoré považuje za preukázané, ako je predmet jeho činnosti a zároveň aj to, že sa na pretekoch zúčastňoval p. S. osobne, nepreukazuje dodanie služieb fakturovaných spoločnosťou BRASTRECH, s.r.o.. Uvedený záver vyplýval napokon z tej skutočnosti, že ani samotný žalobca nepreukázal, v čom fakturované služby mali spočívať. Správny súd poukázal na dôkazy vyplývajúce z administratívneho spisu a to výsluchy svedkov U. C., I. Y., ktorí nepotvrdili realizáciu prác, resp. služieb spoločnosťou BRASTRECH s.r.o.

9. Faktúra je listinným dokladom, ktorý preukazuje, že došlo k nejakej skutočnosti vo vzťahu k DPH, avšak uvedený listinný materiál nie je zárukou, že skutočne došlo aj k skutočnostiam v nej deklarovaným. Podpornými dôkazmi, ktorými sa dá preveriť, či skutočne došlo k zdaniteľnému obchodu sú ďalšie doklady, napr. zmluvy, fotodokumentácia, svedecké výpovede zamestnancov, ktorí služby poskytli, resp. tých, ktorí sa zúčastnili pri poskytovaní služieb a podobne. (obdobne rozsudok NS SR sp.zn. 8Sžf/11/2016 z 25.01.2018) Podľa správneho súdu žalobca nepredložil také relevantné dôkazy, ktoré by preukazovali materiálnu podstatu veci, t.j. reálne dodanie služieb tak, ako boli deklarované v predložených listinných dôkazoch. Čo sa týka žalobcom preukázaných skutočností a to, že sa zúčastňoval na pretekoch, uvedené nepreukazuje dodanie služieb od spoločnosti BRASTRECH, s.r.o. deklarovaných na sporných faktúrach iba to, že žalobca sa skutočne týchto podujatí zúčastnil. Zákon však žalobcovi ako daňovému subjektu ukladá povinnosť aj preukázať dodanie služieb, ktoré mu boli fakturované.

10. V administratívnom spise absentoval zoznam konkrétne špecifikovaných služieb, ktoré dodávateľ BRASTRECH s.r.o. žalobcovi poskytol s vysvetlením, o aké služby sa jedná a vo vykonaní akých úkonov tieto služby spočívali a to aj napriek výzve správcu dane z 19.12.2018, v ktorej žalobcu správca dane vyzval na predloženie dôkazov k jednotlivým faktúram s konkrétnym popisom predmetu fakturácie. Žalobca neodpovedal na túto výzvu ani na výzvu správcu dane na odstránenie uvedených nezrovnalostí. Vzhľadom na uvedené nebolo možné ani len preskúmať realnosť dodania uvedených služieb, keďže tieto neboli konkretizované. Správny súd konštatoval, že z administratívneho spisu nevyplýva, že by žalobca navrhoval ďalšie dôkazy na preukázanie zdaniteľných obchodov, tieto neuvádzal ani v žalobe, preto je nevyhnutné vychádzať zo zistení nachádzajúcich sa v administratívnom spise. Zároveň správny súd konštatoval, že obsah administratívneho spisu úplne korešponduje s obsahom rozhodnutí daňových orgánov, preto považoval žalobnú námietku žalobcu za nedôvodnú.

## II.

### Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

11. 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, ktorou žiadal, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie. Sťažovateľ uviedol, že z administratívneho spisu jednoznačne vyplýva, že žalobca sa špecializuje na vykonávanie reklamy prostredníctvom automobilového športu, pričom podstatou tejto činnosti je naplniť požiadavky obchodných partnerov a to zabezpečiť, aby na súťažnom vozidle mali umiestnenú svoju reklamu v požadovanej grafike, veľkosti a textu, následne, aby túto reklama bola v printových médiách, televízii, billboardoch a na internetových stránkach. Túto skutočnosť sťažovateľ preukázal aj predloženou fotodokumentáciou. Ďalej z administratívneho spisu jednoznačne vyplynulo, že žalobca sa v roku 2018 zúčastňoval športových podujatí. Ďalej v konaní preukázal, že bez vykonania fakturovaných uvedených činností nie je účasť na pretekoch možná, t.j. povedené inými slovami, ak sa žalobca chcel zúčastniť pretekov tieto služby museli byť vykonané. Preto nie je možné stotožniť sa so záverom súdu prvej inštancie, že žalobca nepreukázal realnosť dodaných služieb. Je nepochybné, že k uskutočneniu týchto služieb došlo, a preto ak ich realnosť správca dane spochybnil, bol povinný uvedenú skutočnosť i preukázať, k čomu však v danom prípade nedošlo. Rovnako z administratívneho spisu jednoznačne vyplynulo, že sťažovateľ tieto služby nadobudol od spoločnosti BRASTRECH s.r.o. Je zrejmé, že správca dane, počas konania selektívne vychádzal iba z dôkazov, ktoré mohli prípadne vyvolať určité pochybnosti o zdaniteľnom obchode, no na dôkazy, ktoré tieto pochybnosti vyvracali, resp. potvrdzovali

sťažovateľom tvrdené skutočnosti (napr. výpoveď p. Y., ktorý potvrdil realnosť zdaniteľných služieb) správca dane neprihliadal, na základe čoho následne usúdil, že žalobca neunesol svoje dôkazné bremeno. Uvedeným nesprávnym a nezákonným postupom sa stotožnil žalovaný, a napokon i súd prvej inštancie. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti a dôvody je zrejmé, že napadnutý rozsudok prvoinstančného súdu je vecne a právne nesprávny a rozhodnutie žalovaného preskúmané v tomto konaní je nezákonné.

12. Žalovaný v písomnom podaní uviedol, že písomne sa už vyjadril v stanovisku k žalobe, kedy v danej veci nezistil pochybenie správcu dane v postupe, ani iné porušenie platných zákonov. Žalovaný z obsahu spisu, ako aj z predložených listinných dôkazov dospel k záveru, že námietky žalobcu uvedené v podanej žalobe, ako aj v kasačnej sťažnosti, nie je možné akceptovať a tieto námietky nie sú opodstatnené. Správca dane vychádzajúc zo základných zásad daňového konania vykonal dokazovanie a získal dostatočné množstvo relevantných dôkazov, ktoré mu umožnili uskutočniť objektívne závery, podrobne sa zaoberal skúmaním jednotlivých skutočností, faktúr, vyjadrení, ktoré hodnotil jednotlivo a všetky v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadol na všetko, čo počas daňovej kontroly vyšlo najavo. Získané dôkazy správca dane vyhodnotil a posúdil v ich vzájomných súvislostiach a dospel k správemu záveru, že deklarované zdaniteľné obchody sa neuskutočnili tak, ako bolo deklarované spornými faktúrami. Správca dane a žalovaný postupovali v súlade s platnými právnymi predpismi. V danom prípade neboli splnené všetky podmienky pre odpočítanie dane stanovené zákonom č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

### III.

#### Konanie pred kasačným súdom

13. 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. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Prešove postupom podľa § 190 SSP zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102291794/2019 zo dňa 03.10.2019, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Prešov zo dňa 27.06.2019 č. 101558504/2019, na základe ktorého bol podľa ustanovenia § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený žalobcovi rozdiel dane v sume 23.000 € na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2018.

14. Z administratívneho spisu bolo zistené, že správca dane vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu z dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2018, ktorá sa začala 04.09.2018 a bola ukončená 01.04.2019 doručením protokolu zo dňa 28.03.2019 spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole z 29.03.2019. Daňový subjekt podal dňa 10.04.2019 vyjadrenie, ktoré ako už súd uviedol doplnil vyjadrením zo dňa 07.06.2019. Správca dane neuznal daňovému subjektu nárok na odpočítanie dane za zdaňovacie obdobie máj 2018 v celkovej sume 23.000 € od spoločnosti na základe faktúr predložených pod číslom FV 1052018 až FV 69052018 od spoločnosti BRASTRECH s.r.o. Predmetom fakturácie jednotlivých faktúr malo byť zabezpečenie testovania a nastavenia, technické a bezpečnostné zabezpečenie, dopravu a prenájom vozidla, zabezpečenie servisného pracoviska, zemné úpravy, zhotovenie a umiestnenie reklamy a ďalšie služby súvisiace s účasťou na automobilových podujatiach.

### IV.

#### Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

15. Podľa § 6 ods. 1 SPP správne súdy 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.

16. 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 pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

17. 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.

18. 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.

19. Podľa § 24 ods. 1 písm. a/ až 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 v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

20. 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.

21. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

22. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo 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 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.

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.

V.  
právne posúdenie

25. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Prešove po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná.

26. 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.

27. Kasačný súd uvádza, že pojem „právo na spravodlivý proces“ nahrádza doterajší pojem „odňatie možnosti konať pred súdom“, nakoľko obsahové znaky pojmu „právo na spravodlivý proces“ vyplývajú z konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva i Ústavného súdu Slovenskej republiky a v zmysle tohto pojmu musí konanie ako celok vykazovať znaky spravodlivosti. Najvyšší správny súd v tejto súvislosti poukazuje na rozhodnutie vydané v obdobnej veci pod sp. zn. 1Sžfk/43/2019 zo dňa 22.09.2020, ktoré ohľadom § 440 ods. 1 písm. f/ SSP konštatuje, že „prvým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva je to, že ide o také vady v odôvodnení napadnutého rozsudku, keď tento neobsahuje vôbec žiadne odôvodnenie, alebo keď sa vyskytli „vady najzákladnejšej dôležitosti pre súdny systém“ (napríklad rozsudok ESĽP z roku 2009 vo veci Sutyazhnik proti Rusku), prípadne ak došlo k vade tak zásadnej, že mala za následok „justičný omyl“ (napríklad rozsudok ESĽP z roku 2003 vo veci Ryabykh proti Rusku).

28. Druhým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia je právny názor [najmä rozsudok ESĽP vo veci Ruiz Torija v. Španielsko, resp. neskôr García Ruiz v. Španielsko (vo veci č. 30544/96 z 20.01.1999)], t.j. že správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania alebo odpovedať na každú jeho námietku či argument, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia správneho súdu a na to nadväzujúce kasačného súdu (ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia), by malo postačovať na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (obdobne aj rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. II. ÚS 78/05 alebo sp.zn. II. ÚS 76/07).“

29. K námietke sťažovateľa týkajúcej sa nesprávneho právneho posúdenia kasačný súd uvádza, že 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. V tejto súvislosti najvyšší správny 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 SR č. k. III.ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva právny záver: „...dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím 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 si nárok uplatňuje dôvodne a 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...“. 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.

30. Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vysloveného v rozsudku sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015: „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.“ 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 pojednavej (uznesenie Ústavného súdu SR z 14. novembra 2018, sp. zn. I.ÚS 377/2018-53).

31. Podľa názoru kasačného súdu je nutné uvedomiť si postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správny orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku 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 správcou dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c/ vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou je aj reálnosť dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

32. Kasačný súd uvádza, že 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. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/26/2014). Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t.j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

33. Kasačný súd poukazuje aj na Nález Ústavného súdu SR č.k. I. ÚS 241/07-44, podľa ktorého, zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t.j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola



vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na žalobcovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že si uplatnil odpočítanie dane oprávnené, čo sa v prejednávacom prípade nestalo.

34. Ako vyplýva z rozsudku Súdneho dvora EU C-154/20 Kemwater ProChemie k statusu osoby dodávateľa, je možno zhrnúť nasledovne: a) uvedenie osoby deklarovaného dodávateľa na daňovom doklade nie je hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane, avšak status osoby dodávateľa (t.j. poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH) hmotno-právnou podmienkou je. b) dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. Pokiaľ však existujú osobitné skutkové okolnosti, tak táto podmienka sa môže považovať za splnenú i bez jej preukázania zo strany osoby, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. V takom prípade nie je potrebné preukazovať podvodné konanie. Skutkové závery správneho súdu vyjadrené v napadnutom rozsudku sú pritom podložené dôkazmi z administratívneho spisu. Sťažovateľ preukazoval svoj nárok na odpočet DPH priloženými faktúrami, iné dôkazy správcovi dane nepredložil.

35. Podľa kasačného súdu z daňovej kontroly vyplynul podstatný záver, že nebolo možné špecifikovať a stotožniť predmet plnenia, teda o aké služby sa jednalo a že by vôbec bolo preukázané ich dodanie. Pritom ani sám sťažovateľ nevedel v administratívnom konaní uviesť, v čom mali fakturované služby spočívať. Tieto služby boli na faktúrach iba všeobecne pomenované ako príprava a servis, resp. prenájom vozidla, sprostredkovanie atď. Nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávných 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 len „Smernica 2006/112/ES“) a jej transpozície do Právneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotno-právnymi 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 hmotno-právne 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. Správca dane a žalovaný na základe dôkazov založených v administratívnom spise dôvodne prijali záver, že v priebehu daňovej kontroly preverovaním predložených dokladov a tvrdení žalobcu bolo spochybnenie uskutočnenie zdaniteľných plnení, ktoré boli fakturované deklarovaným dodávateľom. Preto podľa kasačného súdu pre daný prípad neprichádzala do úvahy aplikácia judikatúry v zmysle uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo, takže vec bola posúdená správne.

36. Porušenie ustanovení § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) spolu s ust. § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH spočívalo nedodaní služieb spoločnosťou uvedenou na daňových dokladoch. Správca dane, ako aj krajský súd dôvodne prijali záver, že žalobca nepreukázal dodanie služieb a ani ich dodanie spoločnosťou BRASTRECH, s.r.o. Rozhodujúce z hľadiska posúdenia hmotno-právných podmienok bolo, že nebol riadne preukázaný predmet plnenia, kedy sťažovateľ správcovi dane nevedel vysvetliť - o aké dodanie služby sa malo jednať. Sporné faktúry obsahovali iba všeobecné pomenovanie služieb ako príprava a servis súťažného vozidla, resp. prenájom vozidla, sprostredkovanie a zhotovenie reklamy. Sťažovateľ pritom iné relevantné dôkazy správcovi dane nepredložil. Správca dane pritom počas daňovej kontroly vykonal rozsiahle dokazovanie a dôvodne spochybnil konštrukciu deklarovanej dodávky služieb spoločnosťou BRASTRECH, s.r.o., ktoré mali byť uskutočnené tiež subdodávateľsky spoločnosťou National Generation & Development s.r.o. a ktorej účasť v reťazci bola rovnako spochybnená (konateľ p. Ľuboš Puškár sa vyjadril, že služby mali byť tiež vykonané subdodávateľsky, ale nevedel ďalej označiť žiadneho subdodávateľa). Kasačný súd dodáva, že závery krajského súdu (správca dane) vychádzali z vykonaného dokazovania, boli postavené na základe dôkazov založených v administratívnom spise a v žiadnom prípade neboli arbitrarne.

37. Pre kasačný súd nezrozumiteľne vzišla námietka sťažovateľa, ktorá poukazovala na ustanovenie § 440 ods. 1 písm. h) SSP, teda že sa krajský súd odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Z textu kasačnej sťažnosti bolo možné dedukovať, že uvedené sťažovateľ považoval napadnutý rozsudok za nesprávny. Kasačný súd musí konštatovať, že orgány verejnej správy, ako aj krajský súd dostatočne zdôvodnili v rozhodnutiach svoje právne závery, že žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky pre odpočet DPH uvedené v ust. § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, t.j. nebolo preukázané, že nešpecifikované služby dodal subjekt, ktorý vystavil nadväzujúce faktúry. Neunesenie dôkazného bremena vo vyššie uvedenom rozsahu, a to najmä nepreukázanie realizácie zdaniteľných obchodov tak, ako to bolo sťažovateľom deklarované pre účely odpočtu DPH, vedie k záveru o tom, že hmotnoprávne podmienky pre odpočet DPH v súdnej veci splnené neboli, čo krajský súd v napadnutom rozsudku správne vyhodnotil. Za týchto okolností potom nebolo dôvodné od orgánov verejnej správy očakávať, aby preukazovali sťažovateľovi podvodné konanie, resp. to, že bol súčasťou podvodného reťazca, o čom vedel alebo mal vedieť. Už v administratívnych rozhodnutiach správcu dane bola ozrejmená reakcia správcu dane na argumentáciu sťažovateľa ako daňového subjektu na relevantnú judikatúru a rovnako postupoval aj krajský súd.

38. Najvyšší správny súd sa na základe uvedených skutočností 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 spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

39. 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 účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

40. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

## **Poučenie :**

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