

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 5Sžfk/21/2020  
Identifikačné číslo spisu: 5018200219  
Dátum vydania rozhodnutia: 20. apríla 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:5018200219.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a z členiek senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. v právnej veci žalobkyne: WEGA Martin, v.o.s., IČO: 31 626 203, so sídlom R. Viesta 4080/19, Martin, právne zastúpená advokátkou Mgr. Andreou Šutovskou, so sídlom Vajanského 39, Trnava, korešpondenčná adresa A. Dubčeka č. 17, Piešťany; proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná č. 63, Banská Bystrica; o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100738303/2018 zo dňa 13. apríla 2018, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 30S 82/2018-113 zo dňa 18. júna 2019, takto

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

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.
- II. Účastníkom konania 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. Pribeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Žilina (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobkyne daňovú kontrolu zameranú na daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie január až december 2015, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 101172759/2017 zo dňa 01.06.2017 (ďalej aj len „protokol“). Správca dane zistil, že žalobca si neoprávnene uplatnil za zdaňovacie obdobie november 2015 právo na odpočet DPH z nasledujúcich sporných faktúr: od dodávateľa Atlanta VR s.r.o. (ďalej len „Atlanta“) č. A942015 zo dňa 28. novembra 2015 na sumu 26.760,- €, z toho 20 % DPH v sume 4.460,- € za koordinačné a konzultačné práce súvisiace s obnovou prevádzky infraštruktúry IKT; č. A962015 zo dňa 30. novembra 2015 na sumu 10.560,- €, z toho 20 % DPH v sume 1.760,- € za profylaktické práce na aktívnych a pasívnych prvkoch LAN a WAN; č. A972015 zo dňa 30. novembra 2015 na sumu 21.000,- €, z toho 20 % DPH v sume 3.500,- € za servisné práce Gamu; č. A1002015 zo dňa 30. novembra 2015 na sumu 10.920,- €, z toho 20 % DPH v sume 1.820,- € za servisné práce

Gamo; od dodávateľa RHEINGOLD s.r.o. (ďalej len „RHEINGOLD“) č. R534/2015 zo dňa 26. novembra 2015 na sumu 54.000,- €, z toho 20 % DPH v sume 9.000,- € za dodanie SW prác a konzultácií podľa zadania (1. etapa zjednotenia názvosloví RIS/SCADA/SAP, potrubná kniha 2015 z Rosen ježkovania) a č. R544/2015 zo dňa 30. novembra 2015 na sumu 11.877,- €, z toho 20 % DPH v sume 1.979,50 € za servisnú podporu pri inštalácii nového image na koncovom zariadení v množstve 107 ks (podľa objednávky zo dňa 5. októbra 2015).

2. Správca dane vykonal dokazovanie z ktorého vyplynulo, že hoci žalobkyňa výslovne deklarovala prijatie zdaniteľných obchodov od dodávateľov, nevedel uviesť či zdaniteľné obchody boli vykonávané zamestnancami dodávateľov alebo subdodávateľsky, nevedela uviesť ani mená osôb, ktoré za spoločnosť Atlanta a RHEINGOLD fakturované zdaniteľné obchody vykonali, komunikované bolo len s konateľmi predmetných spoločností - Ing. Vladimírom Nečasom a p. Balážom. Žalobkyňa podľa správca dane nepredložila žiadne dôkazy k uskutočneniu prijatých zdaniteľných obchodov od svojich dodávateľov.

3. Správca dane zistil, že spoločnosť Atlanta zabezpečovala služby fakturované žalobkyňou subdodávateľsky prostredníctvom spoločnosti BAMAT, s.r.o. Spoločnosť BAMAT, s.r.o. je nekontaktná, nesídli na adrese sídla spoločnosti uvedenej v obchodnom registri. Správcovi dane sa nepodarilo vypočítať konateľa spoločnosti BAMAT, s.r.o. a ani preveriť v účtovných záznamoch zdaniteľné obchody. Nebolo tak preukázané, kto zo spoločnosti BAMAT, s.r.o. vykonával fakturované práce pre spoločnosť Atlanta, kde resp. z akého miesta boli predmetné práce vykonané, či táto spoločnosť mala technické vybavenie a kvalifikačné predpoklady na vykonávanie fakturovaných zdaniteľných obchodov spoločnosti Atlanta a pod. Z informačného systému daňovej správy správca dane zistil, že spoločnosť BAMAT, s.r.o. nie je od 1. júla 2006 platiteľom DPH, nemá pridelené číslo pre DPH a dňa 30. júna 2006 jej bola ukončená registrácia. Za relevantné správca dane považoval aj to, že spoločnosť BAMAT, s.r.o. a spoločnosť Atlanta používajú rovnaký formát faktúr. V spoločnosti BAMAT, s.r.o. sa preto správcovi dane nepodarilo preveriť zdaniteľné obchody, ktoré predmetná spoločnosť fakturovala spoločnosti Atlanta a tá následne žalobkyňu.

4. Rovnako sa správcovi dane nepodarilo preveriť ani zdaniteľné obchody dodávané spoločnosťou RHEINGOLD žalobkyňu. Spoločnosť RHEINGOLD nesídli na adrese sídla uvedenej v obchodnom registri a predmetné obchody sa nepodarilo preveriť ani u bývalého konateľa predmetnej spoločnosti pána Pavla Baláža. Ten sa vyjadril, že spoločnosť RHEINGOLD obchodovala so žalobkyňou, avšak on s ľuďmi zastupujúcimi žalobkyňu nestretol, ani so žiadnym zástupcom žalobkyne nejednal. Obchody so žalobkyňou dojednával splnomocnený zástupca spoločnosti RHEINGOLD. Účtovníctvo a ani doklady pán Baláž nemá, keďže boli odovzdané novému konateľovi. Správca dane upozornil, že výpoveď bývalého konateľa spoločnosti RHEINGOLD si odporuje s vyjadrením X.. D. A. (spoločníka žalobkyne), ktorý deklaroval komunikáciu o zdaniteľných obchodoch priamo s pánom Balážom (vtedajším konateľom spoločnosti RHEINGOLD). Spoločnosť RHEINGOLD nepreukázala, kto vykonával fakturované práce pre žalobkyňu, kde, resp. z akého miesta boli predmetné práce vykonávané, či mala predmetná spoločnosť technický vybavenie a kvalifikačné predpoklady na vykonávanie fakturovaných zdaniteľných obchodov žalobkyne.

5. Odberatelia žalobkyne potvrdili, že zdaniteľné obchody od žalobkyne ako dodávateľa prijali, kto konkrétne tieto práce vykonal však uviesť nevedeli, komunikovali výlučne s X.. D. A.. Zároveň uviedli, že (s výnimkou spoločnosti GEMA s.r.o. a X.. K. V.) neboli konečnými užívateľmi prijatých zdaniteľných obchodov, ale ďalej ich fakturovali svojim odberateľom.

6. Správca dane vyhodnotiac svoje zistenia dospel k záveru, že žalobkyňa dostatočne nepreukázala, že dodávatelia Atlanta a RHEINGOLD reálne uskutočnili zdaniteľné obchody vyúčtované spochybnými faktúrami. Preto žalobkyňu neuznal uplatnený odpočet DPH a rozhodnutím č. 101954777/2017 zo dňa 13. septembra 2017 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) jej vyrubil rozdiel dane v sume 22.519,50 € na DPH za zdaňovacie obdobie november 2015.

7. Žalovaný rozhodnutím č. 100738303/2018 zo dňa 13. apríla 2018 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“ alebo aj „žalované rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil. K sporným

faktúram od spoločnosti Atlanta uviedol, že tieto sú vo vzťahu ich predmetu nejasné, tento je vymedzený značne neurčito, nie sú bližšie špecifikované a nie je na nich uvedený ich rozsah. Na faktúrach č. A942015 zo dňa 28. novembra 2015 a č. A962015 zo dňa 30. novembra 2015 od dodávateľa Atlanta bolo len uvedené, že ide o koordinačné a konzultačné práce súvisiace s obnovou prevádzky LAN a WAN; na faktúrach č. A972015 zo dňa 30. novembra 2015 a č. A1002015 zo dňa 30. novembra 2015 bolo uvedené, že fakturované sú servisné práce Gamo. Žalovaný uzavrel, že takto formulované faktúry nespĺňajú náležitosti podľa § 74 ods. 1 písm. f) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

8. Rovnako poukázal aj na skutočnosť, že fakturované služby boli odborného charakteru, napriek tomu žalobkyňa nevedela upresniť ako a kým boli vykonávané a v čom konkrétne spočívali. Pokiaľ v neskôr žalobkyňa uviedla, že spoločnosť Atlanta vykonávala tieto práce vlastnými zamestnancami, toto tvrdenie nekorešponduje s výpoveďou konateľa spoločnosti Atlanta, Ing. Vladimíra Nečasa. Tento deklaroval, že spoločnosť Atlanta nemala v roku 2015 zamestnancov a práce pre žalobkyňu vykonávala prostredníctvom subdodávateľa spoločnosti BAMAT, s.r.o. Ani u tejto spoločnosti však správca dane nezistil personálne predpoklady na dodanie spornej služby. Rovnako obe spoločnosti nemali v obchodnom registri zapísané vykonávanie služieb charakteru, aký bol uvedený na sporných faktúrach. Vychádzajúc z informačných systémov daňovej správy spoločnosť BANMAT, s.r.o. nemala v roku 2015 žiadnych zamestnancov a od roku 2007 nejaví žiadne známky hospodárskej aktivity.

9. Aj spoločnosť RHEINGOLD podľa zistení správcu dane nemala potrebné personálne a pracovné kapacity k tomu, aby dokázala realizovať fakturované plnenia a nepreukázalo sa ich dodávanie subdodávateľsky. Navyše plnenia, ktoré mala predmetná spoločnosť dodávať (inštalácia nového image na koncových zariadeniach systému eKolky), si nepochybne vyžadovali komunikáciu žalobkyne a dodávateľa, usmerňovanie, upresňovanie požiadaviek či realizáciu práce pracovníkmi na konkrétnych miestach. Za tohto stavu považuje žalovaný tvrdenie žalobkyne o tom, že nevie, kto konkrétne dodávané služby vykonal, za nedôveryhodné. Žalobkyňa pritom komunikáciu s dodávateľom nepreukázala, konateľ dodávateľa pán Baláž navyše poprel, že by sa osobne stretol so spoločníkmi žalobkyne.

10. Žalovaný vo svojom rozhodnutí uzavrel, že žalobkyňa nepreukázala dodanie služieb zo strany deklarovaných dodávateľov podľa § 9 zákona o DPH, preto nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 zákona o DPH a následne ani žalobkyňa právo na odpočítanie DPH. Tiež sporné faktúry (najmä č. A942015 zo dňa 28. novembra 2015, č. A962015, č. A972015 a č. A1002015) nespĺňajú náležitosti na účely zákona o DPH podľa § 74 ods. 1 písm. f) zákona o DPH, keďže neobsahujú množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby. Na základe týchto skutočností žalovaný prvostupňového rozhodnutie potvrdil ako vo výroku vecne správne.

## II.

Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

11. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa v zákonnej lehote správnu žalobu na Krajský súd v Žiline (ďalej len „správny súd“), ktorou žiadala zrušiť rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

12. Žalobkyňa postavila svoju správnu žalobu na dvoch zásadných námietkach. Na jednej strane spochybňovala záver žalovaného o nedostatočnom vymedzení rozsahu a druhu dodávaných služieb. Tvrdila, že tieto služby tak, ako boli v sporných faktúrach vymedzené (bod 7) boli dostatočne jasné a určité vo vzťahu k identifikovaniu rozsahu a druhu dodávaných služieb.

13. V druhej línii žalobkyňa namietala, že uniesla svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k splneniu hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočet DPH, a to najmä predložením písomných podkladov (faktúr, dokladov o úhrade a pod.), výpoveďami spoločníkov žalobkyne, výpoveďami konateľov dodávateľských spoločností a preverovaním u odberateľa žalobkyne. Ďalšie požiadavky

žalovaného na preukázanie jej nároku považovala vo vzťahu k jej dôkaznému bremenu za neprimerane zaťažujúce. Nemožno podľa jej názoru spravodlivo požadovať od daňového subjektu, aby sledoval a kontroloval realizáciu prác, obchodov, výrobné a obstarávacie procesy u iného subjektu a už vôbec od neho nemožno požadovať, aby poznal mení konkrétnych osôb, ktoré práce či služby vykonávali. Zastávala pritom názor, že pokiaľ jej za tohto dôkazného stavu žalovaný chcel odoprieť právo na odpočet zo sporných faktúr, bol povinný preukázať, že sa žalobkyňa podieľala na daňovom podvode, resp. že mala a mohla vedieť, že prijatím plnenia sa bude podieľať na plnení, ktoré by mohlo byť spojené s daňovým únikom.

14. Žalobkyňa namietala aj úvahy žalovaného o predmetoch podnikania jej dodávateľov. Poukazuje, že jej dodávatelia mali v čase realizácie fakturovaných obchodov v obchodnom registri v predmete činnosti uvedenú aj sprostredkovateľskú činnosť v oblasti služieb, čo im umožňovalo sprostredkovať predmetné odborné služby prostredníctvom subdodávateľov. Dokonca spoločnosť Atlanta mala v predmete činnosti aj „automatizované spracovanie dát“, čo podľa žalobkyne pokrývalo aj sporné činnosti a služby dodané žalobkyne.

15. K správnej žalobe žalobkyne sa vyjadril aj žalovaný, ktorý v podstatnom zopakoval argumentáciu uvedenú vo svojom rozhodnutí.

16. Správny súd rozsudkom č. k. 30 S 82/2018-113 zo dňa 18. júna 2019 (ďalej len „rozsudok správneho súdu“ alebo „napádaný rozsudok“) správnu žalobu žalobkyne zamietol. Stotožnil sa pritom so závermi správcu dane a žalovaného, že žalobkyňa nepreukázala oprávnenosť odpočítania DPH z predmetných faktúr. Porušila teda ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, pretože v prípade predmetných dodávateľských faktúr sa nepreukázalo, že plnenie uvedené na týchto faktúrach bolo reálne dodané deklarovateľmi - spoločnosťou Atlanta a RHEINGOLD.

17. K námietke príliš rigidného posúdenia zákonných náležitostí faktúr uviedol, že v prípade množstva a druhu dodaného tovaru alebo rozsahu a druhu poskytovanej služby sa jedná o povinné náležitosti, bez ktorých nie je možné považovať vystavený doklad za faktúru na účely zákona o DPH. Označenia fakturovaného plnenia v predmetnej veci (bod 7) správny súd nepovažoval na tieto účely za dostatočné, pričom dotknuté faktúry sa neodvolávali na žiadne dokumenty, ktoré by podporne tieto služby upresňovali a stanovovali ich rozsah.

18. Správny súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk 1/2016 zo dňa 19. júna 2018, podľa ktorého už tieto nedostatky formálneho charakteru neumožňujú odpočítanie dane, a to bez ohľadu na to, či boli splnené vecné podmienky odpočítania. Napriek tomu správca dane aj žalovaný sa zaoberali tým, či došlo k splneniu aj materiálnej podmienky na odpočítanie dane.

19. Správny súd uzatvoril, že z vyjadrení konateľov žalobkyne nevyplýva, akým spôsobom došlo k dodaniu služieb zo strany dodávateľov. Práve naopak, ich vyjadrenia sú v rozpore s administratívnym spisom, keď tvrdili, že služby od spoločnosti BAMAT, s.r.o. boli fakturované ďalším odberateľom, pričom podľa zmluvy so spoločnosťou Atlanta zo dňa 1. apríla 2014 mali byť tieto služby (zabezpečené spoločnosťou BAMAT, s.r.o.) dodávané priamo pre potreby samotnej žalobkyne a miesto plnenia bolo v jej sídle. Konateľ spoločnosti Atlanta nevedel uviesť, aké zdaniteľné obchody vykonávala táto spoločnosť so žalobkyňou v roku 2015. Služby mala zabezpečovať spoločnosť Atlanta subdodávateľsky spoločnosťou BAMAT, s.r.o. Táto pritom v roku 2015 nemala žiadnych zamestnancov a od roku 2007 nejavi známky hospodárskej činnosti. Nebolo teda preukázané, podľa správneho súdu, že by spoločnosť Atlanta mohla dodať akúkoľvek službu prostredníctvom spoločnosti BAMAT, s.r.o.

20. Reálne plnenie nepreukazuje podľa správneho súdu ani výpoveď konateľa spoločnosti RHEINGOLD, pána Baláža. Ten hoci tvrdí, že podpísal vystavené faktúry, dostáva sa do rozporu s výpoveďami konateľov žalobkyne. Títo tvrdili, že so spoločnosťou RHEINGOLD komunikovali priamo a osobne, pán Baláž popred, že by niekedy jednal priamo s niekým od žalobkyne. Za

relevantné správny súd považoval aj to, že spoločnosť RHEINGOLD nezamestnávala v roku 2015 žiadnych zamestnancov, nevlastnila žiadny majetok a na výkon fakturovaných práv nemala potrebné odborné zabezpečenie a materiálne vybavenie. Tieto skutočnosti spochybňujú, podľa správneho súdu, tak výpoveď pána Baláža, ako aj dodanie služieb predmetnou spoločnosťou.

21. K námietke, že ak mal správca dane aj naďalej pochybnosti o reálnosti zdaniteľných obchodov, nič mu nebránilo preveriť aj následných odberateľov, ktorým fakturovali odberatelia žalobkyne správny súd uviedol, že žalobkyňa poverila výkonom prác spoločnosti, ktoré nemali oprávnenie na výkon požadovaných činností a nezaujímal sa o to, či budú mať jej dodávatelia dostatočné personálne, odborné a technické kapacity na výkon požadovaných činností, nezaujímal sa o miesto, kde budú činnosti vykonávané ani nekontrolovala vykonanie fakturovaných prác. Správny súd v tejto súvislosti poukázal na to, že 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. Podľa názoru správneho súdu rozsah činností dodávateľských spoločností uvedený v obchodnom registri nezahŕňal činnosti, ktoré mali deklarované dodávateľské spoločnosti dodávať žalobkyňi. Ani pod slovné spojenie „automatizované spracovanie dát“ nemožno bez ďalšieho zahrnúť softvérové práce, ktoré mala spoločnosť Atlanta vykonávať.

22. Správny súd uzatvoril, že v predmetnom prípade žalobkyňa nebola neprimerane zaťažená dôkazným bremenom, svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu zdaniteľných obchodov (a k ich faktickému priebehu) a existencii ich materiálnych výsledkov neunesla.

### III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

23. Proti napádanému rozsudku správneho súdu podala žalobkyňa - sťažovateľka kasačnú sťažnosť z dôvodu, že tento podľa jej názoru vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP).

24. Sťažovateľka je toho názoru, že riadne preukázala dodanie služieb deklarovanými dodávateľmi. Poukázala na výpoveď jej konateľov zo dňa 31. januára 2017, v ktorej uviedli, že si spoločnosti Atlanta ako aj RHEINGOLD preverovali osobne aj cez obchodný register, konateľa spoločnosti Atlanta (Ing. Vladimíra Nečasa) poznali osobne, komunikovali s ním osobne a aj telefonicky. S konateľom spoločnosti RHEINGOLD (pánom Balážom) mali komunikovať osobne alebo elektronicky. Odberatelia sťažovateľky mali mať vedomosť o tom, že svoje služby zabezpečuje prostredníctvom subdodávateľov. Služby (vo vzťahu k obchodom so spoločnosťou Atlanta) sa mali podľa výpovede konateľov sťažovateľky týkať call centra pre spoločnosť Gamo Banská Bystrica a boli vykonávané na základe Zmluvy č. 2014ATL0104 zo dňa 1. januára 2014, išlo pritom o vzdialené výstupy. K výpovedi konateľov sťažovateľka dodáva, že preverenie dodávateľov ako vyplýva z výpovede konateľov bolo zodpovedajúce bežnej obchodnej praxi. Z dôvodu, že servisné práce súviseli so vzdialenými prístupmi, nie je možné preukázať výsledky zdaniteľného plnenia v hmotnej podobe. Vykonanie takýchto práv podľa sťažovateľky vo všeobecnosti nevyžaduje nejaký väčší počet zamestnancov alebo vstupné materiály. Dokáže ho zabezpečiť aj jedna osoba so znalosťou IT a počítačom. Z výpovedí konateľov tiež sťažovateľka vyvodzuje, že títo vedeli správcovi dane objasniť základné údaje o zdaniteľných obchodoch, i keď po viac ako roku od jeho realizácie bola ich pamäťová stopa nepochybne oslabená. Sťažovateľka tiež zastáva názor, že písomným vyjadrením zo dňa 26. mája 2017 doplnila všetky nedostatky vzniknuté na ústnom pojednávaní s jej konateľmi dňa 31. januára 2017.

25. Sťažovateľka tiež akcentovala skutočnosť, že správca dane vykonal preverovanie aj u odberateľov sťažovateľky, spoločností Gamo, a.s.; Gema s.r.o. a Ing. Mariána Obžuta Gema. Všetci odberatelia

sťažovateľky potvrdili a listinne podložili, že k dodaniu služieb a tovaru došlo, čím jednoznačne potvrdili reálnosť obchodov sťažovateľky. Aj správca dane, podľa sťažovateľky, konštatoval, že nespochybňuje reálnu dodávku tovarov a služieb u odberateľov.

26. Vágne vyjadrenia či nesúčinnosť konateľov dodávateľov sťažovateľky podľa jej názoru nemôže mať vplyv na priznanie jej práva na odpočet DPH a ani na preukazovanie jej účasti na daňovom podvode. Navyše dodáva, že aj konateľ spoločnosti Atlanta aj konateľ spoločnosti RHEINGOLD sa vyjadrili, že všetky obchodné vzťahy so sťažovateľkou boli riadne vykonané, odovzdané a vyfakturované.

27. Vo vzťahu k správnym súdom akcentovanej skutočnosti, že dodávatelia nemali v obchodnom registri zapísané činnosti oprávňujúce ich k vykonávaniu služieb, ktoré dodávali v prospech sťažovateľky ako aj k spochybneniu formálnych náležitostí sťažovateľka odkázala na jej argumentáciu obsiahnutú v správnej žalobe (bod 12 a 14).

28. Svoju kasačnú sťažnosť sťažovateľka ukončila konštatovaním, že s ohľadom na ňou uvádzané skutočnosti nemožno pochybnosti deklarované žalovaným a správcom dane považovať za dôvodné pochybnosti, ktoré by na ňu preniesli dôkazne bremeno alebo by odôvodňovali odmietnutie jej práva na odpočet DPH z dotknutých obchodov.

29. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti sťažovateľky nevyjadril.

#### IV.

##### Posúdenie kasačného súdu

30. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov; ďalej len „SSP“), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľky bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľkou (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

31. Pri riešení sťažovateľkou nastolených otázok v rámci svojich právnych úvah vychádzal kasačný súd aj z rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, vrátane jeho veľkého senátu. Keďže odo dňa 1. augusta 2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (bod 32), vychádzajúc z účelu zabezpečenia kontinuity rozhodovacej činnosti, z právnej istoty a ochrany legitímnych očakávaní založených aj na ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít (§ 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 2 ods. 1 až 3 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov) sa kasačný súd naďalej považuje za viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (vrátane rozhodnutí veľkého senátu). Vyššie uvedené platí aj na účely aplikácie § 464 ods. 1 a 2 SSP.

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

33. Kasačný súd zistil, že v predmetnom konaní ide o vec, ktorá je obdobná iným prípadom sťažovateľky a žalovaného, o ktorých opakovane rozhodoval tak správny súd ako aj kasačný súd. Išlo o rozhodnutia v ďalších zdaňovacích obdobiach za jednotlivé kalendárne mesiace roka 2015, pričom všetky zdaňovacie obdobia boli predmetom tej istej daňovej kontroly, sú zhrnuté v tom istom protokole a venujú sa obdobným obchodom. Správny súd vo všetkých konaniach žalobu sťažovateľky

zamietol a rovnako kasačný súd zamietol sťažovateľkinu kasačnú sťažnosť - rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 42/2019 zo dňa 10. marca 2021 (zdaňovacie obdobie január 2015), sp. zn. 3Sžfk/21/2020 zo dňa 19. novembra 2020 (zdaňovacie obdobie marec 2015), sp. zn. 1 Sžfk 50/2019 zo dňa 25. augusta 2020 (zdaňovacie obdobie apríl 2015), sp. zn. 1 Sžfk 31/2020 zo dňa 23. februára 2021 (zdaňovacie obdobie júl 2015), sp. zn. 2 Sžfk 45/2019 zo dňa 30. júna 2021 (zdaňovacie obdobie august 2015), sp. zn. 1 Sžfk 61/2019 zo dňa 25. augusta 2020 (zdaňovacie obdobie október 2015) a rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky: sp. zn. 5 Sžfk/52/2019 zo dňa 29. novembra 2021 (zdaňovacie obdobie máj 2015) a sp. zn. 2 Sžfk 15/2020 zo dňa 16. februára 2022 (zdaňovacie obdobie september 2015). Vo všetkých označených kasačných konaniach uplatňovala sťažovateľka obdobné sťažnostné body ako v tejto veci.

34. Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozhodnutí sp. zn. 1 Sžfk 31/2020 zo dňa 23. februára 2021 k námietkam sťažovateľky v súvislosti s deklarovateľnými službami od spoločnosti Atlanta VR s. r. o. uviedol:

33. Kasačný súd rozhodoval o sťažnostných bodoch, v ktorých sťažovateľ namietal, že správny súd nesprávne právne posúdil otázku unesenia dôkazného bremena, keď vzniknuté pochybnosti konštatoval len na strane dodávateľov sťažovateľa a zároveň sa zaoberal otázkou, či vo svetle všetkých podkladov predložených počas daňovej kontroly bol opodstatnený záver o tom, že sa deklarované zdaniteľné plnenie materiálne neuskutočnilo.

34. Z konštantnej judikatúry Najvyššieho súdu k problematike daní vyplýva, že správa daní vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Správca dane je oprávnený a zároveň aj povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov, zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na odpočítanie DPH.

35. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnych, ako aj formálnych podmienok, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia.

36. Faktúra, doklad o jej zaplatení a iné doklady vystavené deklarovateľmi, sú nepochybne dôkaznými prostriedkami, ktoré podporujú tvrdenie daňového subjektu obsiahnuté v daňovom priznaní, že práve tento dodávateľ mu naozaj tovar alebo službu dodal. Obvykle ide o písomnosti, ktoré je možné pomerne ľahko vyhotoviť na počítači s tlačiarňou. Ich vierohodnosť je potom podporená osobou ich vystaviteľa, ktorý ich spravidla podpisuje, ale aj podnikateľským zázemím a minulosťou dodávateľa, okrem iného aj jeho daňovou disciplínou. V prípade, že zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že takéto písomnosti naozaj odrážajú uskutočnené zdaniteľné plnenie, je možné v nich obsiahnuté informácie považovať za relevantný či rozhodujúci dôkaz. Ak však správca dane pri preverovaní týchto tvrdení narazí na skutočnosti a dôkazy spochybňujúce či priamo popierajúce tvrdenia z predložených dokladov, je namieste a v súlade so zákonom, keď považuje tieto tvrdenia za nepreukázané a vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Takým dôkazom môže byť 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 (§ 24 ods. 4 prvá veta Daňového poriadku). Nie je presne predpísané, aké dôkazy je potrebné predložiť, vždy to závisí od konkrétnej dôkaznej situácie a charakteru dokazovaných skutočností.

37. Pokiaľ si daňový subjekt mieni uplatniť právo na odpočítanie dane, musí si zabezpečiť dostatok dôkazných prostriedkov preukazujúcich uskutočnenie plnenia deklarovateľného predloženou faktúrou, ako aj to, že plnenie poskytol dodávateľ uvedený na faktúre. V prípade, že takéto dôkazy v daňovom konaní nepredloží, vystavuje sa riziku, že neunesie dôkazné bremeno, čo môže mať za následok neuznanie práva na odpočítanie DPH. Použiteľné dôkazné prostriedky závisia od charakteru tovaru alebo služby. V prípade servisných služieb a prác, o ktoré ide v prejednávanej veci, bolo namieste očakávať od daňového subjektu aspoň predloženie evidencie osôb, ktoré mali fyzicky vykonať deklarované služby a práce (pozri napríklad rozhodnutia sp. zn. 1Sžf/81/2015, 1Sžf/111/2015, 1Sžf/12/2016, 8Sžf/36/2010).

38. Najvyšší súd Slovenskej republiky sa nemohol stotožniť s tvrdením sťažovateľa, že vedel objasniť základné otázky týkajúce sa plnení od deklarovaných dodávateľov. V prejednávanej veci bolo pritom vykonaným dokazovaním preukázateľne spochybnené, že obchodné transakcie skutočne prebehli spôsobom deklarovaným v predložených faktúrach. Sťažovateľ v konaní neobjasnil, kto vlastne pre neho vykonal bližšie nešpecifikované práce a služby, ktoré sťažovateľ dodal svojim odberateľom. Všetky zhromaždené informácie podporujú záver prijatý finančnými orgánmi, že deklarovaní dodávatelia sťažovateľa nevystupovali v predmetných obchodných transakciách ako skutoční dodávatelia. Správny súd oprel svoje závery o viacero dôkazov získaných správcom dane, ktoré boli správne vyhodnotené, pričom záver o opodstatnených pochybnostiach týkajúcich sa deklarovaných obchodných transakciách sťažovateľ počas celého priebehu daňovej kontroly nedokázal vyvrátiť. (...)

43. Vo vzťahu k namietanému prenosu dôkazného bremena na sťažovateľa sa kasačný súd stotožňuje so správnym súdom v tom, že zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužívateľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené a to práve osobou ako platiteľom DPH uvedenou na faktúre, ktorá si zároveň voči odberateľovi uplatňuje DPH.

44. Kasačný súd zdôrazňuje, že finančné orgány nezaťažovali sťažovateľa dôkazným bremenom týkajúcim sa podvodného konania jeho dodávateľov, ako sťažovateľ tvrdí v kasačnej sťažnosti. Od sťažovateľa požadovali, aby dôkazne doložil splnenie formálnych i materiálnych podmienok na odpočítanie dane, ktorých splnenie sám deklaroval. Práve táto skutočnosť bola rozhodujúcou pre záver správca dane o nesplnení podmienok podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH pre odpočítanie dane, ktorý dôvodne považoval správny súd za opodstatnený.

45. Sťažovateľ v súvislosti s ostatným sťažnostným bodom poukazoval na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie, avšak neuviedol, v čom sa rozchádza so závermi správneho súdu a akým spôsobom mohli uvedené rozhodnutia Súdneho dvora ovplyvniť právny názor kasačného súdu. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/32/2012 zo dňa 27.11.2012, na ktorý sťažovateľ 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.

35. Kasačný súd sa oboznámil s podaniami sťažovateľky, administratívnym a súdnym spisom ako aj označenými rozhodnutiami Najvyššieho súdu Slovenskej republiky ako aj Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky. S vyššie uvedenými právnymi názormi sa v plnom rozsahu stotožňuje a na tieto v súlade s § 464 ods. 1 SSP poukazuje.

36. Citované závery podľa kasačného súdu plne platia aj na fakturované služby spoločnosťou RHEINGOLD s.r.o., a preto na tieto aj v súvislosti s deklarovanými službami od spoločnosti RHEINGOLD s.r.o. odkazuje.

37. Kasačný súd dopĺňa, že podľa administratívneho spisu dodávateľ sťažovateľky spoločnosť RHEINGOLD s.r.o. nezamestnávala v roku 2015 žiadnych zamestnancov, nevlastnila žiaden majetok, nemala teda v roku 2015 žiadne personálne ani technické kapacity na zabezpečenie deklarovaných obchodných transakcií, ktoré si vyžadovali odborné zabezpečenie a materiálne vybavenie. Na adrese svojho registrovaného sídla sa spoločnosť nenachádzala a vykonaným dokazovaním správcom dane nebolo preukázané, že by predmetné fakturované činnosti zabezpečila subdodávateľsky. Konateľ dodávateľskej spoločnosti RHEINGOLD, s.r.o. p. Baláž len uviedol, že predmetné faktúry vyhotovil splnomocnený zástupca, priniesol mu ich na podpis a on ich podpísal, pričom poprel, že by jednal alebo sa stretol s niekým od žalobcu. 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. V súvislosti s výkonom deklarovaných počítačových a softvérových služieb spoločnosťou Atlanta VR, s.r.o. a RHEINGOLD, s.r.o. bolo teda šetrením zistené, že spoločnosti nemali personálne, technické ani odborné predpoklady na uskutočnenie zdaniteľných plnení.

38. 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/ zákona o DPH). Konatelia sťažovateľky nevedeli uviesť, kto predmetné služby vykonával. Sťažovateľ rozsah a kvalitu práce, resp. služieb dodávateľov nekontroloval.

39. Ďalej kasačný súd k argumentácii o oprávnení na sprostredkovateľskú činnosť dodávateľov poznamenáva, že podstatou sprostredkovateľskej činnosti je činnosť smerujúca k tomu, aby záujemca mal príležitosť uzavrieť určitú zmluvu s treťou osobou. V takejto podnikateľskej činnosti nie je zahrnuté „prefakturovanie“ služieb cez seba ako prostredníka, ktorý je sám odberateľom aj dodávateľom totožnej služby. Ďalšie úvahy o možnom neoprávnenom podnikaní tu však kasačný súd ako pre vec irelevantné nebude rozvíjať.

40. Čo sa týka tvrdenia sťažovateľa, že všetci jej odberatelia potvrdili dodanie služieb a prác, čím mali potvrdiť reálnosť obchodu na vstupe, kasačný súd poznamenáva, že daňové orgány nespochybnovali uskutočnenie zdaniteľných obchodov u konečného odberateľa, ale predmetom ich pochybností bolo, že deklarované služby a práce boli vykonané pričinením sa spoločností Atlanta VR s. r. o. a RHEINGOLD, s.r.o.. Z uvedených dôvodov postupoval krajský súd v súlade so zákonom, keď sa stotožnil so závermi žalovaného, že nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u dodávateľov žalobkyne a následne ani právo žalobkyne na odpočítania dane.

41. Kasačný súd na základe uvedeného preto uzatvára, že sťažovateľka nepreukázala splnenie jednej z hmotnoprávných podmienok pre priznanie práva na odpočet dane, ktorou je dodanie služieb inou zdaniteľnou osobou (čl. 168 písm. a) Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty). Tiež vzhľadom na to, že dodávateľské faktúry nepreukazovali splnenie vecných a formálnych podmienok vzniku nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty a nepreukázalo sa ani reálne dodanie deklarovaných služieb, správne orgány ako aj správny súd správne právne vec vyhodnotili, keď sťažovateľke nepriznali práva na odpočet DPH.

V.

## Záver

42. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľky. Rozsudok správneho súdu považuje za vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci. Preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 v spojení s § 464 ods. 1 SSP ako nedôvodnú zamietol.

43. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol tak, že tento žiadnemu z účastníkov nepriznal. Urobil tak preto, lebo sťažovateľka nemala úspech v kasačnom konaní, súčasne nezistil výnimočné dôvody, pre ktoré by žalovaný mohol spravodlivo požadovať náhradu trov konania (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP).

44. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

## **Poučenie :**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.

