

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 5Sfk/37/2021  
Identifikačné číslo spisu: 1017201608  
Dátum vydania rozhodnutia: 30. mája 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Juraj Vališ  
Funkcia: predseda senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:1017201608.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. (spravodajca) a členiek senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a JUDr. Anity Filovej, v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): FOSSIL Energy s. r. o., so sídlom Hradská 124, Bratislava, IČO: 46 063 889, právne zastúpený: JUDr. Karol Spišák, advokát, so sídlom Bajkalská 5/C, Bratislava - mestská časť Nové Mesto, IČO: 30 795 541, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 5952/63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101593910/2017 z 19. júla 2017, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 6S/155/2017-72 z 1. júla 2021, 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 orgánmi verejnej správy a pred správnym súdom

1. Správca dane (Daňový úrad Bratislava) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2015. Prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 100762714/2017 z 4. mája 2017 bol podľa § 68 ods. 5 a ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty určený rozdiel v sume 92 013,48 € na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2015, keď mu nebol priznaný nadmerný odpočet v sume 5 427,64 € a vyrubená vlastná daňová povinnosť na DPH v sume 86 585,84 €.

2. Dôvodom určenia rozdielu na dani bolo spochybnenie dodávok PHM od dodávateľa MADIDUS, s. r. o. a dodávateľa GABOME s. r. o., kde správca dane považoval dodanie PHM za nepreukázané.

3. Správca dane považoval dodanie PHM žalobcovi od deklarovaného dodávateľa MADIDUS, s. r. o. za nepreukázané a spochybnené, a to z nasledujúcich dôvodov:

- a. dodacie listy s podpisom a s pečiatkou FOSSIL Energy s.r.o. - MADIDUS, s.r.o. boli bez údajov o ŠPZ, takže sa nedala preveriť preprava,
- b. p. Mgr. Michal Rieder bol konateľom spol. MADIDUS, s.r.o. od 25.09.2014 do 27.02.2015, t. j. iba na krátku dobu a potom sa stala konateľom nekontaktná osoba, ktorá sa nezdržiava na adrese trvalého bydliska,
- c. p. G.. G. A. odmietol výpoveď z dôvodu, že by ňou mohol spôsobiť sebe či svojim blízkym nebezpečenstvo trestného stíhania, čo vzbudilo u správcu dane podozrenie, že k zdaniteľným obchodom nedošlo,
- d. nebolo preukázané, že by MADIDUS, s.r.o. nakúpil PHM a tým aj skutočnosť, že by mohol disponovať takým množstvom PHM, ktoré mal dodať žalobcovi.

4. Deklarovaný dodávateľ GABOME s.r.o. na výzvy a predvolania správcu dane vôbec nereagoval, bol nekontaktný a nepodarilo sa kontaktovať ani konateľa spoločnosti prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií.

5. Správca dane tak spochybnil splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane a skonštatoval, že len samotné predloženie faktúry nie je dostatočným dôkazom o tom, že sa zdaniteľné plnenia uskutočnili, tak ako sú deklarované v predmetnej faktúre, že zúčastnené subjekty nadobudli právo nakladať s tovarom ako vlastníci za následného vzniku daňovej povinnosti, ktorá je podmienkou uplatnenia odpočítania dane. Správca dane mal za to, že nebolo preukázané, že reálne došlo k obchodným transakciám medzi žalobcom a deklarovateľmi MADIDUS, s.r.o. a GABOME s.r.o.

6. Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 101593910/2017 z 19. júla 2017 odvolaním žalobcu napadnuté prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

7. Žalobca podal proti napadnutému rozhodnutiu správnu žalobu, ktorú odôvodnil tým, že dodanie PHM sporných dodávateľov bolo preukázané, že prebehlo na základe platných zmlúv, uzavretých medzi aktuálne konajúcimi konateľmi oboch spoločností, prevzatie tovaru bolo potvrdené a evidencia vozidiel, vykonávajúcich dodanie zo strany dodávateľa nebola žiadnym právnym predpisom vyžadovaná.

8. Krajský súd v Bratislave rozsudkom č.k. 6S/155/2017-72 z 01. júla 2021 žalobu ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol. Podľa správneho súdu žalobca okrem formálne vyhotovených dokladov nepredložil žiadne objektívne dôkazy o nadobudnutí PHM od deklarovateľov MADIDUS, s.r.o. a GABOME s.r.o., žalobca mal možnosť overiť si týchto svojich bezprostredných dodávateľov a správca dane nezaložil svoje rozhodnutie na skutočnostiach, ktoré sa netýkali žalobcu a ktoré tento nevedel ovplyvniť. Poukázal, že daňová povinnosť v zmysle zákona o DPH vzniká dňom dodania tovaru alebo služby (§19 ods. 1 a 2 zákona o DPH). Preukázať, či vznikla daňová povinnosť pri deklarovanom dodaní od dodávateľov GABOME s.r.o. a MADIDUS, s.r.o. bolo dôkazným bremenom žalobcu a nie správcu dane (§ 24 daňového poriadku), ktoré si žalobca nesplnil.

## II. Kasačná sťažnosť

9. Sťažovateľ v podanej kasačnej sťažnosti namietal nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom v zmysle § 440 ods. 1 písm. g/ SSP a odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu v zmysle § 440 ods. 1 písm. h/ SSP. Navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok zrušil a vec mu na ďalšie konanie, resp. aby zmenil napadnutý rozsudok tak, že ruší napadnuté rozhodnutie i prvostupňové rozhodnutia a vec vráti administratívny orgánom na ďalšie konanie.

10. Sťažovateľ nesúhlasil so záverom správneho súdu, že správca dane a žalovaný postupovali pri rozložení dôkazného bremena v súlade s rozhodovacou praxou Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ, v daňovom konaní postupovali zákonne a správne v súlade s ustálenou praxou a v žiadnom z

preverovaných obchodných vzťahov nepožadovali od žalobcu preukazovanie žiadnych takých skutočností, ktoré by nebol schopný a možný poskytnúť a nepožadovali splnenie takých povinností, ktoré by mali plniť jeho dodávatelia. V tejto súvislosti namietal použitie judikatúry, ktorou argumentoval správny súd, a ktorá podľa sťažovateľa použiteľná nebola.

11. Poukázal najmä na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 ako aj rozsudky Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Electronics a C-484/03 Bond House, C-18/13 Maks Pen EOOD, ktoré podľa sťažovateľa svedčia v jeho prospech a uviedol, že správca dane, žalovaný, ani správny súd neuniesli dôkazné bremeno pokiaľ ide o daňový podvod.

12. Uviedol, že predložil všetky potrebné, zákonom vyžadované doklady na preukázanie svojho nároku na odpočet dane a skutočnosť, že sporní dodávatelia si nesplnili svoje povinnosti, nemôže byť na jeho ťarchu a správca dane od neho nemôže požadovať uvedenie informácií (napr. EČV), ktoré zákon nevyžaduje

13. Je toho názoru, že predložil dostatočné množstvo objektívnych dôkazov (faktúry, dodacie a stáčacie listy, potvrdenia o úhradách) a odmieta tvrdenie, že ide iba o formálne vyhotovené doklady. Žalovaný podľa sťažovateľa nemá žiaden dôkaz o tom, že doklady boli iba formálne vyhotovené, že k reálnemu dodaniu nedošlo, preto je takéto hodnotenie dôkazov a neprihliadanie na ne zo strany správcu dane a žalovaného nezákonné. Nekontaktnosť svedkov, ktorých nebolo možné vypočuť, nemôže byť podľa sťažovateľa na jeho ťarchu.

14. Nesúhlasí so závermi správneho súdu o nepreukázaní úhrad deklarovaným dodávateľom, reálnosti sídla deklarovaných dodávateľov, identifikácie EČV vozidiel vykonávajúcich prepravu a nepreukázaní existencie zmluvnej dokumentácie.

15. K absencii registrácie deklarovaného dodávateľa, GABOME, s.r.o. ako distribútora PHM poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-277/14 PPUH Stehcemp.

16. Uviedol, že okrem faktúr sťažovateľ predložil aj ďalšie listinné dôkazy preukazujúce uskutočnenie dodaní (najmä prílohy k faktúram vo forme dodacích (stáčacích) listov, úhrady faktúr) a z nich vyplýva, že obstaral tovar od dodávateľov obvyklým spôsobom, tovar bol skutočne dodaný, získal právo nakladať s tovarom ako vlastník, za dodania zaplatil a použil ich na vlastné dodania podliehajúce DPH.

17. Pokiaľ ide o odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu v zmysle § 440 ods. 1 písm. h/ SSP, sťažovateľ namietal odklon od  
a. rozsudku Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, vo veci C-277/14, vo veci C-430/19 a uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19,  
b. rozsudkov Najvyššieho súdu SR sp.zn. 5Sžf/49/2010, 6Sžf/10/2012, 3Sžf/1/2011, 3Sžf/24/2012,  
c. rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu ČR sp.zn.: 5 Afs 131/2004, a  
d. ohľadom riadneho a náležitého odôvodnenia rozhodnutia aj od rozhodovacej praxe súdov v zmysle Nálezu Ústavného súdu SR, sp. zn. I. ÚS 241/07-44.

18. Ku kasačnej sťažnosti sa podaním z 20. septembra 2021 vyjadril žalovaný tak, že rozsudok správneho súdu považuje za vecne správny a zákonný a kasačnú sťažnosť navrhol zamietnuť ako nedôvodnú. Poukázal na skutočnosť, že to, že sťažovateľ prepravil a predal pohonné hmoty svojim odberateľom žiadnym spôsobom nepreukazuje, že tieto pohonné hmoty boli kúpené práve od spoločností MADIDUS, s.r.o. a GABOME s.r.o. Následne sa vyjadril i k jednotlivým sťažnostným bodom. Argumentáciu sťažovateľom uvádzanými rozhodnutiami Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ považuje za bezpredmetnú, keďže riešili podvodné konanie, ktoré tvrdené nie je.

III. Konanie pred Najvyšším správnym súdom Slovenskej republiky

19. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/ SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

20. V súvislosti s právnym posúdením veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP) sťažovateľ primárne argumentoval tým, že dostatočne preukázal uskutočnenie plnení vyplývajúcich z dodávateľských faktúr vystavených dodávateľmi MADIDUS, s.r.o. a GABOME s.r.o. Vychádzajúc z dôvodov kasačnej sťažnosti tak považoval kasačný súd za podstatné zaujať právny názor predovšetkým k otázke splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty sťažovateľom a k otázke unesenia dôkazného bremena, resp. jeho rozloženia medzi sťažovateľa a správcu dane, ako i to, či skutkový stav v rozsahu zistenom správcom dane umožnil spoľahlivo vyvodiť vyššie popísané závery spojené s uložením daňovej povinnosti.

21. Kasačný súd zdôrazňuje, že z administratívneho a súdneho spisu vyplýva, že ani žalovaný a v napadnutom rozsudku ani správny súd netvrdili, že sa sťažovateľ dopustil daňového podvodu, ale že nepreukázal, že mu tovar (PHM) bol reálne dodaný.  
Hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane

22. 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.

23. 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 alebo služby (§ 19 ods. 1 a 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.

24. V prejednávanej veci bola správcom dane pri sporných dodávateľoch MADIDUS, s.r.o. a GABOME, s.r.o. spochybnená druhá hmotnoprávna podmienka - materiálna existencia plnenia. V prípade, ak správca dane relevantne spochybní splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane, je v zmysle § 46 ods. 5 daňového poriadku povinný tieto pochybnosti sťažovateľovi oznámiť. Keďže splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane preukazuje osoba, ktorá si odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľ), bol sťažovateľ následne povinný pochybnosti správcu dane vyvrátiť a preukázať, že hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane splnil.

25. Sťažovateľ v nadväznosti na vyššie uvedené predložil písomné dôkazy (faktúry, dodacie a stáčacie listy, potvrdenia o úhradách), ktoré boli správcom dane relevantne spochybnené.

26. Pochybnosti vo vzťahu k deklarovanej dodávateľovi MADIDUS, s.r.o., ktoré sťažovateľ následne relevantne nevyvrátil, boli najmä nasledovné:

- a. faktúry o dodávke PHM boli vystavené G. G. A., ktorý v uvedenom období nemal oprávnenie za spoločnosť konať a odmietol vo veci vypovedať dôvodiť možnosťou spôsobenia trestného stíhania sebe alebo sebe blízkym osobám,
- b. jediný konateľ p. Milan Soukup bol nekontaktný a nepodarilo sa ho dožiadaným daňovým orgánom vypočuť,
- c. správcovi dane nebola predložená sťažovateľom tvrdená zmluva o dodávke PHM, a
- d. pri dodaní PHM odberateľovi sťažovateľa na príslušných stáčacích listoch boli vždy uvedené údaje o vozidle uskutočňujúceho prepravu (EVČ), avšak na stáčacích listoch dodávok od dodávateľa MADIDUS, s.r.o., tento údaj vždy absentoval a teda správca dane nemal žiadnu možnosť prepravu preveriť.

27. Pochybnosti vo vzťahu k deklarovanej dodávateľovi GABOME, s.r.o., ktoré sťažovateľ následne relevantne nevyvrátil, boli najmä nasledovné:

- a. tento nebol evidovaný ako distribútor PHM a takúto činnosť nemal v predmete podnikania a preto nebol ani oprávnený s PHM obchodovať,
- b. nepodával daňové priznania a nespolupracoval so správcom dane,
- c. správcovi dane nebola predložená zmluva o dodávke PHM,
- d. jediný konateľ p. Lászó Cserés bol nekontaktný a nepodarilo sa ho dožiadaným daňovým orgánom vypočuť,
- e. rovnako i spoločnosť bola nekontaktná aj v svojom sídle, kde ani nepreberala poštu, nikdy nemala žiadnych zamestnancov,
- f. na dodacích listoch boli uvedené údaje o vozidlách (EVČ), ale tieto neboli vyplnené a teda správca dane nemal možnosť prepravu preveriť.

28. Kasačný súd sa rovnako ako správny súd stotožňuje so záverom, že tieto pochybnosti relevantne spochybnili splnenie druhej hmotnoprávnej podmienky - materiálnej existencie plnenia pri deklarovanom dodaní PHM od dodávateľov MADIDUS, s.r.o. a GABOME, s.r.o. Následne bolo dôkaznou povinnosťou sťažovateľa pochybnosti správcu dane vyvrátiť a relevantne preukázať, že k dodaniu PHM skutočne došlo, ako dodanie prebiehalo, ako a kým boli PHM prepravené a pod.

29. Pokiaľ sťažovateľ argumentoval tým, že nemal povinnosť mať so svojimi dodávateľmi písomné zmluvy, kasačný súd s ním súhlasí. Ak však osoby, s ktorými sťažovateľ deklarovane obchody realizoval, existenciu ústnych dohôd so sťažovateľom nepotvrdia z dôvodu, že sú nekontaktné alebo vypovedať odmietnu, a sťažovateľ inými relevantnými písomnými podkladmi alebo inými dôkazmi nedisponuje, nemožno dôjsť k inému záveru ako je záver o nesplnení si dôkaznej povinnosti sťažovateľa.

30. Rovnako možno súhlasiť s tvrdením sťažovateľa ohľadom neexistencie povinnosti uvádzať na dodacích listoch údaje o EČV. Ak však údaje o preprave nie sú zrejmé a sťažovateľ v tejto súvislosti relevantné dôkazy o preprave a dodaní tovaru (PHM) nepredloží, opäť nemožno dôjsť k inému záveru ako je záver o nesplnení si dôkaznej povinnosti sťažovateľa.

31. Kasačný súd konštatuje, že námietky sťažovateľa smerujú najmä k spochybneniu toho, či vyššie uvedené pochybnosti správcu dane boli relevantné. Sťažovateľ však opomína uviesť, ako tieto pochybnosti správcu dane vyvrátil (inak ako písomnými podkladmi, ktoré boli správcom dane spochybnené) a ako dodanie tovaru (PHM) relevantne preukázal. Keďže sťažovateľ si túto svoju dôkaznú povinnosť následne nesplnil, svoje dôkazné bremeno pokiaľ ide o splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane neuniesol. Kasačný súd preto taktiež konštatuje, že sťažovateľ pochybnosti správcu dane ohľadom dodania PHM od sporných dodávateľov, nevyvrátil a preto si nesplnil svoju dôkaznú povinnosť, čoho dôsledkom bol záver správcu dane a žalovaného o nesplnení hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane sťažovateľom.

32. Pokiaľ ide o argumentáciu sťažovateľa k absencii registrácie spoločnosti GABOME, s.r.o. ako distribútora PHM s poukázaním na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-277/14 PPUH Stehcamp, v ktorom dodanie tovaru sporné nebolo, kasačný súd poukazuje na odlišnosť situácie sťažovateľa, keďže v prejednávacom prípade práve dodanie tovaru spoločnosťou GABOME s.r.o. preukázané nebolo.

33. Sťažnostný bod je preto nedôvodný.

Dôkazné bremeno sťažovateľa a jeho rozsah

34. K otázke dôkazného bremena 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 zneužiteľnosti práva na odpočet dane je dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok prioritne zaťažený 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. 9 Sžfk 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. 6 Sžfk 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).

35. 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).

36. Právo na odpočítanie dane nevzniká iba z dôvodu predloženia faktúry a písomných podkladov (ktoré naviac boli správcom dane spochybnené), a to bez zohľadnenia ďalších skutočností, ktoré zisteniami správcu dane vyšli najavo. 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 (rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžf/26/2014).

37. Kasačný súd zdôrazňuje, že bolo povinnosťou sťažovateľa predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočítanie dane. Pri relevantných pochybnostiach správcu dane existencia faktúry a písomných dokladov sama o sebe nepostačuje. Pokiaľ si sťažovateľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. Za stavu, keď sťažovateľ nepreukázal skutočnú realizáciu zdaniteľných obchodov tak,

ako je uvedené na faktúrach a doklady, ktoré predložil, nemali takú výpovednú hodnotu, aby vyvrátili pochybnosti správcu dane, nepreukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane.

38. V posudzovanej veci bolo aj s poukazom na vyššie popísané aspekty a mechanizmus prenosu dôkazného bremena medzi správcu dane a daňovým subjektom na sťažovateľovi, aby relevantným spôsobom (nielen formálnymi dokladmi) preukázal dôvodnosť ním uplatneného nároku na odpočítanie dane, t.j., že došlo k reálnemu dodaniu PHM. Ani kasačný súd však nemohol konštatovať, že sťažovateľ svoje dôkazné bremeno uniesol, keď po relevantnom spochybnení ním predložených dokladov správcu dane neprodukoval dôkazy, ktoré by pochybnosti správcu dane vyvrátili.

39. Vzhľadom na vyššie uvedené kasačný súd nevzhladol ani odklon od sťažovateľom tvrdených rozhodnutí Najvyššieho súdu SR (napr. 5Sžf/49/2010 a 6Sžf/10/2012)

40. Sťažnostný bod je preto nedôvodný.

#### Ostatné sťažnostné body

41. Kasačný súd nevyhodnotil ako dôvodnú ani námietku, že sa správny súd neriadil pri svojom rozhodovaní judikatúrou Súdneho dvora EÚ, prípadne sa odklonil od ustálenej rozhodovacej činnosti kasačného súdu (ust. § 440 ods. 1 písm. h/ SSP), najmä týkajúcou sa rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správcu dane. Kasačný súd zdôrazňuje, že prípad sťažovateľa nebol posudzovaný z hľadiska daňového podvodu a sťažovateľ uvádzané rozhodnutia, na ktoré sťažovateľ poukazoval, sa týkali najmä situácií daňového podvodu. Námietky a argumenty sťažovateľa v tomto smere preto nie sú relevantné a sťažnostný bod je nedôvodný.

42. Pokiaľ ide o kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. f/ SSP, ktorý síce sťažovateľ výslovne netvrdil, ale z obsahu kasačnej sťažnosti vyplynul, podľa kasačného súdu napadnutý rozsudok netrpí nedostatkom nepreskúmateľnosti, resp. nedostatkom dôvodov. Správny súd postupoval v intenciách ustanovenia § 139 ods. 2 SSP, ktoré zakladá povinnosť súdov svoje rozhodnutia riadne odôvodniť a napadnutý rozsudok spĺňa nevyhnutné limity zrozumiteľného, určitého a logicky odôvodneného rozsudku, s ktorého závermi sa stotožňuje i kasačný súd.

43. K sťažovateľovým ďalším námietkam kasačný súd uvádza, že súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. Za tieto považoval kasačný súd splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty sťažovateľom a unesenie dôkazného bremena sťažovateľom. Odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (III. ÚS 209/04).

44. Kasačný súd preto pri rozhodovaní o podanej kasačnej sťažnosti ustálil, že kľúčovými dôvodmi pre jeho rozhodnutie vo veci samej boli tie právne a skutkové okolnosti, ktoré sú hodnotené zo strany kasačného súdu v texte tohto odôvodnenia. Hoci sťažovateľ v obsiahlej kasačnej sťažnosti uvádzal aj iné sťažnostné body, tieto nie sú schopné negovať správnosť napadnutého rozsudku a relevanciu záverov kasačného súdu, ktoré tvoria materiálny základ pre výrokovú časť tohto rozhodnutia, a ktoré sú prezentované vyššie v tomto odôvodnení. Z dôvodu marginálnej povahy zvyšných kasačných bodov pre výrok rozhodnutia kasačného súdu, kasačný súd o nich súhrne uvádza, že tieto samostatne ani kumulovane neboli pre vec podstatné, a preto ich kasačný súd detailnejšie v texte tohto odôvodnenia nehodnotí.

#### IV. Záver a trovy konania

45. Vychádzajúc z uvedeného a vzhľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zrušenie napadnutého rozsudku správneho súdu, kasačný súd kasačnú sťažnosť v zmysle § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

46. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd 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 kasačný súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

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

**Poučenie :**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.