

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 6Sžfk/62/2020  
Identifikačné číslo spisu: 3019200522  
Dátum vydania rozhodnutia: 25. mája 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:3019200522.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a zo sudkyň Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. v právnej veci žalobkyne: DUzničená, s. r. o., so sídlom Javorová 32/451, 958 04 Partizánske - Veľké Bielice, IČO: 36 258 113, zastúpenej advokátom Petrom Janíkom, so sídlom M. R. Štefánika 5, 955 01 Topoľčany, IČO: 34 581 111; proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica; o preskúmanie zákonnosti žalovaného č. 102142779/2019 zo dňa 10. septembra 2019, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S 84/2019-51 zo dňa 17. júna 2020, 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 právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

### O d ô v o d n e n i e

#### I. Pribeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín, pobočka Partizánske (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobkyne daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za účelom zistenia a preverenia skutočností rozhodujúcich pre správne určenie DPH za zdaňovacie obdobie január až december 2013. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil protokol č. 101981746/2018 zo dňa 5. októbra 2018 (ďalej len „Protokol“). Na základe výsledkov daňovej kontroly vydal správca dane rozhodnutie č. 100337662/2019 zo dňa 30. januára 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) určil žalobkyni rozdiel dane v sume 11.452,75 € na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2013.

2. Správca dane na základe predložených dokladov nepriznal žalobkyni nárok na odpočítanie dane z faktúr č. 09/05/2013 zo dňa 20. mája 2013 (predmet fakturácie „výstroj“) v celkovej sume 16.430,40

€, z toho DPH v sume 2.738,40 €; č. 002/05/2013 zo dňa 10. mája 2013 (predmet fakturácie „perkuská puška, boxer, Diabolo Blik, akustické ND, akustický expanzný samopal, tel. obušok“) v celkovej sume 13.629,47 €, z toho DPH v sume 2.271,58 €; č. 014/05/2013 zo dňa 28. mája 2013 (predmet fakturácie „tel. obušky“) v celkovej sume 379,76 €, z toho DPH v sume 63,29 €; č. 015/05/2013 zo dňa 28. mája 2013 (predmet fakturácie „el. šok, power max, scorpy“) v celkovej sume 10.212,- €, z toho DPH v sume 1.702,- €, na ktorých bola ako dodávateľka označená spoločnosť J.B.K. group, s.r.o., so sídlom Garbiarska 695, Liptovský Mikuláš, IČO: 36 825 115.

3. Prvostupňové rozhodnutie, v časti týkajúcej sa spoločnosti J.B.K. group, s.r.o., odôvodnil správca dane tým, že žalobkyňa neuniesla dôkazné bremeno vyplývajúce z jej tvrdení. Nedošlo najmä k preukázaniu skutočnosti, že predložené sporné faktúry majú materiálny podklad v reálnom plnení, resp. že nebolo preukázané reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení tou právnickou osobou, ktorá bola uvedená na predložených faktúrach ako dodávateľ. Keďže reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou na faktúre je v súlade s § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) základnou podmienkou na uplatnenie si práva na odpočet DPH, z dôvodu jej nepreukázania správca dane tento odpočet vo výške 6.775,27 € neuznal. Vychádzal pritom z nasledujúcich skutočností preukázaných už počas daňovej kontroly:

a. nebol preukázaný pôvod tovaru,

b. napriek žalobkyňou tvrdenej preprave tovaru, ktorá mala byť zabezpečovaná spoločnosťou J.B.K. group, s.r.o., táto nebola preukázaná. Žalobkyňa nemala vedomosť o evidenčných číslach vozidiel realizujúcich prepravu, nevedela uviesť mená vodičov túto prepravu zabezpečujúcich, nevedela uviesť priestory, kde bola realizovaná nakládka tovaru či informáciu o tom, či niekto zo zamestnancov a zamestnankýň žalobkyne bol prítomný pri nakládke tovaru. Rovnako správca dane zistil, že zahrnutie ceny prepravy tovaru nie je uvedené vo vystavených faktúrach a ani nebola správcovi dane predložená písomná zmluva o dodaní tovaru. Spoločnosť J.B.K. group, s.r.o. navyše podľa zistení správcu dane (vychádzajúcich z informačného systému finančnej správy) v spornom období roku 2013 nepoužívala žiadne vozidlá na podnikateľskú činnosť a ani nepodala priznanie k dani z motorových vozidiel. Táto spoločnosť tiež nebola u správcu dane registrovaná na dani zo závislej činnosti a v roku 2013 nemala žiadnych zamestnancov, ktorí by mohli fyzicky zabezpečiť prepravu tovaru. Nebolo ani preukázané skladovanie predmetného tovaru spoločnosťou J.B.K. group, s.r.o. a v čase svojej existencie táto ani nedisponovala žiadnymi skladovými a ani prevádzkovými priestormi,

c. spoločnosť J.B.K. group, s.r.o. bola tiež nekontaktná, so správcom dane nekomunikovala, za zdaňovacie obdobie 2013 nepodala žiadne daňové priznanie k DPH a za rok 2013 nepodala ani daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby. Spoločnosť J.B.K. group, s.r.o. podľa zistení správcu dane v rozhodnom období nevykonávala ekonomickú činnosť a ani sa nepreukázalo, že by disponovala materiálnym plnením, ktoré by žalobkyňi mohla dodať,

d. hoci sa správcovi dane nepodarilo uskutočniť výsluch konateľa spoločnosti J.B.K. group, s.r.o. v rozhodujúcom čase, pána E. J., získal listinné dôkazy z trestného konania, ktoré obsahujú jeho vyjadrenia, že tento nemal žiadne informácie o týkajúcej sa ekonomickej činnosti spoločnosti J.B.K. group, s.r.o., nevedel uviesť predmet jej podnikania, nemal informácie týkajúce sa obchodných transakcií, vytavených faktúr, dodacích listov, platieb, prepravy či pôvodu dodávaného tovaru,

e. podľa tvrdení žalobkyne mali byť sporné obchody dojednávané s pánom G. D.. Správcovi dane však nebolo predložené žiadne písomné splnomocnenie pre pána D. na zastupovanie spoločnosti J.B.K. group, s.r.o., nebol ani jej konateľom a udelenie splnomocnenie pre pána D. poprel aj vtedajší konateľ spoločnosti J.B.K. group, s.r.o., pán J.. Pána D. sa správcovi dane nepodarilo vypočuť.

4. Správca dane nepriznal žalobkyňi ani nárok na odpočet z faktúr č. 20130105 zo dňa 20. mája 2013 (predmet fakturácie „Tonfa tréningová, obušok tréningový, detekčné zrkadlá bez osvetlenia DM 160, zastavovací terč reflexný“) v celkovej sume 1.476,- €, z toho DPH v sume 246,- €; č. 20130099 zo dňa 29. mája 2013 (predmet fakturácie „čistenie samopal MG YUGO, debnička pre strelivo, pažba drevotrieka sam. vz. 58, nadpažie drevotrieka sam vz. 58“) v celkovej sume 466,80 €, z toho DPH v sume 77,80 €; č. 20130106 zo dňa 22. mája 2013 (predmet fakturácie „teleskopická tonfa, teleskopický obušok“) v celkovej sume 1.965,- €, z toho DPH v sume 327,50 €; č. 20130137 zo dňa 30. mája 2013 (predmet fakturácie „expanzívne strelivo 223 REM“) v celkovej sume 10.800,- €, z

toho DPH v sume 1.800,- €, na ktorých bola ako dodávateľka označená spoločnosť MaM trade, s.r.o., so sídlom Malá Okružná 943/10, Partizánske, IČO: 36 331 384. Rovnako správca dane žalobkyni neuznal odpočet aj z faktúr č. 201309 z 29. mája 2013 (predmet fakturácie „Vytvorenie a preklad poľskej domény AFG“) v celkovej sume 4.950,- €, z toho DPH v sume 825,- € a č. 2013026 zo dňa 31. mája 2013 (predmet fakturácie „Audit a optimalizácia poľskej domény AFG“) v celkovej sume 7.900,- €, z toho DPH v sume 1.316,6667 €, na ktorých bola za dodávateľku označená spoločnosť D&K Business, s.r.o., so sídlom Scots Viatora 1467/13, Ružomberok, IČO: 46 319 417.

5. Za zdaňovacie obdobie máj 2013 správca dane taktiež zistil, že žalobkyňa v súvislosti s nákupom pohonných hmôt vo výške 2.534,99 € (z toho DPH v sume 422,54 €) nepreukázala ich použitie na účely podnikania a vyjadrila sa, že si uplatňuje možnosť odpočítania DPH do výšky paušálnych výdavkov, teda 80 %. Na základe tohto vyjadrenia bola znížená DPH zo sumy 422,54 € na 338,03 € ( $422,54 \times 0,8$ ). Odpočet DPH tak bol znížený o 84,51 € a tým vznikla žalobkyni aj povinnosť odviesť DPH vo výške 84,51 €.

6. Žalovaný rozhodnutím č. 102142779/2019 zo dňa 10. septembra 2019 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“ alebo aj „žalované rozhodnutie“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Keďže odvolanie žalobkyne smerovalo len voči spochybneniu jej obchodov so spoločnosťou J.B.K. group, s.r.o., vo svojom rozhodnutí sa venoval práve tejto časti zistení správcu dane.

7. Žalovaný považoval vykonané dokazovanie zo strany správcu dane za postačujúce a skutkový stav sa riadne zistený. Z vykonaného dokazovania mal žalovaný za preukázané, že J.B.K. group, s.r.o. nemala potrebné materiálne, technické a ani personálne vybavenie na vykonávanie obchodnej činnosti v predmetnej veci. Nemala žiadnych zamestnancov, žiadny majetok v spornom období, za zdaňovacie obdobie roka 2013 nepodala daňové priznanie k DPH ani k dani z príjmov právnických osôb. Predmetná spoločnosť bola nekontaktná, so správcom dane nekomunikovala a nepredložila ani účtovné doklady. Hoci táto spoločnosť mala zabezpečovať podľa tvrdení žalobkyne prepravu tovaru, žalobkyňa nevedela uviesť evidenčné čísla vozidiel, mená vodičov, v akých priestoroch prebiehala nakládka a či bol niekto zo zamestnancov žalobkyne pri nakládke a ani nevedela objasniť pôvod tovaru. Spoločnosť J.B.K. group, s.r.o. pritom v spornom období nepoužívala žiadne motorové vozidlá na podnikateľskú činnosť, nepodala daňové priznanie k dani z motorových vozidiel a tiež nezamestnávala žiadnych zamestnancov, keďže nebola registrovaná ani na daň zo závislej činnosti. Žalobkyňa si podľa správcu dane a žalovaného nepreverila svojho dodávateľa, nekomunikovala s konateľom spoločnosti J.B.K. group, s.r.o. a nespomenul si, či niekedy bol v sídle predmetnej spoločnosti. Žalovaný dal do pozornosti aj skutočnosť, že konateľ spoločnosti J.B.K. group, s.r.o. (pán E. J.) sa vyjadril, že nevykonával žiadnu činnosť za uvedenú spoločnosť. Nevedel uviesť predmet podnikania spoločnosti, nemal vedomosť o žiadnych obchodných transakciách spoločnosti, vystavených dokladoch, platbách a nemal ani žiadne informácie o preprave. Nebol si ani vedomý skutočnosti, že by splnomocnil pána G. D. na konanie v mene spoločnosti. Žalovaný v odvolacom konaní doplnil dokazovanie zabezpečením výsluchu pána G. D., ktorý však využil svoje právo a odoprel výpoveď z dôvodu, aby nespôsobil trestné stíhanie sebe alebo blízkej osobe.

8. Vychádzajúc zo zistených skutočností žalovaný skonštatoval, že dôkaznú povinnosť v daňovom konaní má prioritne platiteľ. Ak daňový subjekt, na ktorom leží prioritne dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže mu byť nárok na odpočet DPH uznaný. Dôkazná povinnosť daňového subjektu sa pritom nevyčerpáva predložením účtovných dokladov, ale daňový subjekt je povinný preukázať aj splnenie materiálnych podmienok práva na odpočet. Podľa názoru žalovaného v predmetnom prípade nebola preukázaná práve materiálna podmienka, keďže nebolo riadne preukázané, že príslušné zdaniteľné obchody boli skutočne zrealizované tak, ako je uvedené na faktúrach. V predmetnom prípade išlo o obchod, v ktorom bola spochybnená existencia prevádzaného tovaru od dodávateľa uvedeného na sporných faktúrach a s tým spojený reálny základ deklarovaného zdaniteľného plnenia. Žalobkyňa teda nepreukázala, že plnenie reálne existuje a že bolo dodané tak, ako je deklarované dodávateľom uvedeným na faktúre, deklarovaným spôsobom a v deklarovanom rozsahu. Keďže tovar nebol dodaný, podľa názoru žalovaného, dodávateľom uvedeným na faktúre,

nedošlo ani k vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH a zároveň nevzniklo platiteľovi právo odpočítať daň z tovarov podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH.

9. Žalovaný zdôraznil, že žalobkyňa nebola neprimerane zaťažená dôkazným bremenom a nebola voči nej vyvodzovaná zodpovednosť za neplnenie si zákonných povinností jej dodávateľov. Jej dôkazná núdza je podľa názoru žalovaného výsledkom nedostatočnej opatrnosti a obozretnosti pri preverovaní dôveryhodnosti dodávateľských spoločností a pri výbere obchodných partnerov. A to osobitne v kontexte, ak uzatvárala obchody s osobou, pánom G. D., ktorý nebol konateľom spoločnosti J.B.K. group, s.r.o. a už začiatkom roka 2013 bol uznaný za vinného zo spáchania trestného činu nedovolenej výroby omamných a psychotropných látok, jedov a prekurzorov, z ich držania a obchodovania s nimi.

10. Za irelevantné pritom žalovaný považoval námietky žalobkyne, že dodávaný tovar existoval a táto aj preukázala jeho dodanie ďalším konečným odberateľom. Je tomu tak preto, že tieto dôkazy nepovažoval za postačujúce pre preukázanie skutočnosti, že dotknutý tovar naozaj pochádzal, resp. bol reálne obstaraný od spoločnosti J.B.K. group, s.r.o., teda od deklarovaného dodávateľa.

11. Rovnako za nerelevantnú považoval žalovaný námietku žalobkyne, že nemohla byť účastná pri výsluchu svedka - pána E. J.. Zdôraznil pritom, že pán E. J. nebol vypočutý ako svedok v rámci daňovej kontroly. Išlo o použitie dôkazu (vyjadrenia) z trestného konania, resp. z priebehu policajného vyšetrovania, ktoré správca dane použil s odkazom na § 24 ods. 3 a 4 Daňového poriadku. Takýto dôkaz má charakter listiny a nevzťahujú sa naň postupy podľa § 25 Daňového poriadku. Správca dane sa pritom pokúsil pána E. J. aj vypočuť, avšak bezúspešne (nedostavil sa na výsluch napriek prebratej zásielke).

12. Žalovaný neuznal ani námietku žalobkyne, že správca dane pri rozhodovaní využil poznatky, ktoré získal pri výkone inej daňovej kontroly bez uvedenia, o aké dôkazy ide a umožnenia sa k nim vyjadriť. V tomto smere žalovaný zdôraznil, že správca dane pri kontrolnej činnosti vychádzal aj zo zistení z daňovej kontroly u žalobkyne na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2013. O nahliadnutí do spisov správca dane spísal úradné záznamy a všetky prevzaté listinné dôkazy tvoria ich prílohu. S týmito dôkazmi bola žalobkyňa oboznámená a mala sa k nim možnosť vyjadriť v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 101794285/2018 zo dňa 12. septembra 2018.

## II.

### Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

13. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa správnu žalobu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“), ktorou žiadala zrušiť rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie.

14. V správnej žalobe žalobkyňa namietala nedostatočné odôvodnenie záveru žalovaného o spochybnení materiálneho plnenia od spoločnosti J.B.K. group, s.r.o. pre žalobkyňu (nevymedzenie spochybňujúcich dôkazov). Takéto dôkazy žalobkyňi ani neboli známe, a preto mal žalovaný porušiť aj ustanovenie § 3 Daňového poriadku. Žalobkyňa zastáva názor, že správcovi dane predložila presvedčivé dôkazy o odpredaji tovaru nakúpeného od spoločnosti J.B.K. group, s.r.o. ďalším subjektom (žalobkyňa sa odvolávala na doklady k predaju a doloženú evidenciu v zmysle zákona).

15. Žalobkyňa tiež zastávala názor, že správcovi dane náležite preukázala existenciu materiálneho plnenia, predložila tiež faktúry od dodávateľov, faktúry od odberateľov, doklady o úhradách, skladovú evidenciu a pod., a preto riadne uniesla aj svoje dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku, predovšetkým skutočností, ktoré nastali na strane J.B.K. group, s.r.o., mal podľa žalobkyne dôkazné bremeno a dôkaznú núdzu znášať žalovaný. Preukázaním existencie tovaru zo strany žalobkyne pritom nemožno negovať, podľa jej názoru, nekontaktnosťou spoločnosti J.B.K. group, s.r.o. Žalovaný tiež

nezdôvodnil, prečo by žalobkyňa mala preukazovať skutočnosti, ktoré nastali u jej dodávateľa a ani riadne neodôvodnil prenos dôkazného bremena na žalobkyňu.

16. Vo svojom vyjadrení k správnej žalobe žalovaný v podstatnom zopakoval svoju argumentáciu obsiahnutú v odôvodnení svojho rozhodnutia (body 7 až 12) a navrhol správnu žalobu zamietnuť. Zdôraznil, že v predmetnom prípade, vo vzťahu k deklarovateľným obchodom žalobkyne so spoločnosťou J.B.K. group, s.r.o., nebolo preukázané, že tovary boli dodané dodávateľom uvedeným na predložených faktúrach. Žalobkyňa preto nepreukázala splnenie zákonných podmienok na priznanie nároku na odpočet DPH zo sporných faktúr.

17. Správny súd rozsudkom č. k. 13 S 84/2019-54 zo dňa 17. júna 2020 (ďalej len „napádaný rozsudok“ alebo aj „rozsudok správneho súdu“) správnu žalobu žalobkyne zamietol. Úvodom zdôraznil, že žalobkyňa napadla správnu žalobou rozhodnutie žalovaného len v rozsahu neuznaného odpočtu DPH vo výške 6.775,27 € za tovar od dodávateľa J.B.K. group, s.r.o. Predmetom súdneho prieskumu bola preto len táto časť rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového rozhodnutia.

18. Správny súd dospel k právnomu názoru, že z vykonaného dokazovania nebola potvrdená vierohodnosť účasti dodávateľa J.B.K. group, s.r.o. na deklarovateľných obchodoch tak, ako je uvedené v predložených sporných faktúrach. Predmetnú spoločnosť považoval správny súd za nedôveryhodnú, nemajúcu potrebné materiálne, technické a ani personálne vybavenie na vykonávanie žiadnej obchodnej činnosti, nemala žiadny majetok a ani žiadnych zamestnancov, za rok 2013 nepodala daňové priznanie a nevykonávala ekonomickú činnosť. So správcou dane nekomunikovala, bola nekontaktným subjektom, nepredložila žiadne účtovné doklady. Konateľ spoločnosti nemal o tejto spoločnosti a jej podnikateľských aktivitách žiadne vedomosti, za spoločnosť nevykonával žiadnu činnosť. Pán G. D., ktorý mal dojednávať obchody so žalobkyňou, nemal na konanie v menej spoločnosti J.B.K. group, s.r.o. žiadne oprávnenie a ani splnomocnenie od konateľa spoločnosti. Tieto skutočnosti podľa správneho súdu potvrdzujú pochybnosti správcu dane a žalovaného o reálnosti deklarovateľných obchodov a aj správnosť záveru správcu dane a žalovaného o nenaplnení dôkazného bremena žalobkyne vo vzťahu k preukázaniu podmienok podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH pre vznik nároku na odpočet DPH.

19. K námietke žalobkyne o neprimeranom prenose dôkazného bremena správny súd uviedol, že z ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu vyplýva, pokiaľ správca dane spochybni dôveryhodnosť údajov na faktúre, musí daňový subjekt preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako to deklaruje. Správny súd sa preto, s ohľadom na dôvodné pochybnosti správcu dane (bod 18), nestotožnil s námietkou žalobkyne o jej neprimeranom zaťažení dôkazným bremenom zo strany správcu dane a žalovaného. S ohľadom na nedôveryhodnosť spoločnosti J.B.K. group, s.r.o. si žalobkyňa musela byť vedomá súvisiaceho rizika neunesenia dôkazného bremena, resp. svojej povinnosti, že pre preukázanie dodávok od takejto spoločnosti bude musieť správcovi dane predložiť také dôkazy, ktoré reálnosť dodávok bez akýchkoľvek pochybností potvrdia. Takéto dôkazy však žalobkyňa nepredložila.

### III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

20. 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) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov; ďalej len „SSP“). Navrhuje preto rozsudok správneho súdu zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie, alternatívne navrhuje rozsudok správneho súdu zmeniť, zrušiť rozhodnutie žalovaného a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie.

21. Sťažovateľka namieta porušenie princípu rovnosti zbraní v kontexte nesprávneho posúdenia jej dôkazného bremena v daňovom konaní, resp. jej neprimeraného zaťaženia týmto bremenom v predmetnej veci. Tvrdí, že predložila presvedčivé dôkazy o nákupe tovaru (doklady k jeho ďalšiemu

predaju a zdaniteľné príjmy doložené evidenciou v zmysle zákona) a žalovaný pochybil, pokiaľ na ne neprihliadal. Týmto sťažovateľka preukázala existenciu materiálneho plnenia a uniesla aj svoje dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku znášal podľa jej názoru dôkaznú núdzu a dôkazné bremeno práve žalovaný. Podľa názoru sťažovateľky správny súd ani žalovaný riadne nezdôvodnili povinnosť sťažovateľky preukazovať skutočnosti, ktoré nastali u jej dodávateľov. V tomto kontexte sťažovateľka poukazuje aj na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžf 10/2012 zo dňa 28. novembra 2012.

22. Ku kasačnej sťažnosti sťažovateľky sa vyjadril aj žalovaný, ktorý v plnom rozsahu odkázal na svoje závery uvedené v jeho rozhodnutí. Navrhol kasačnú sťažnosť sťažovateľky zamietnuť.

23. V priebehu kasačného konania, dňa 1. januára 2021, nadobudla účinnosť novela Ústavy Slovenskej republiky, ústavný zákon č. 422/2020 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 1. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prerokúvaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3 S v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku a je v kasačnom konaní vedená pod pôvodnou spisovou značkou

#### IV.

##### Posúdenie kasačného súdu

24. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa 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 sťažovateľom (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

25. V predmetnej veci boli správcom dane a žalovaným spochybnené viaceré obchody sťažovateľky (body 2,4 a 5). Kasačný súd, vychádzajúc z kasačnej sťažnosti sťažovateľky, jej žaloby a rozsudku správneho súdu, konštatuje, že sťažovateľka namieta iba právne závery správneho súdu a žalovaného týkajúce sa spochybnených obchodov sťažovateľky so spoločnosťou J.B.K. group, s.r.o. Vzhľadom na viazanosť rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 1 a 2 SSP) sa kasačný súd pri svojom prieskume mohol venovať len tomu obchodu.

26. Kľúčovou spornou otázkou, ku ktorej zodpovedaniu bol kasačný súd sťažovateľkou vyzvaný, bolo, či sťažovateľka uniesla svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu podmienok pre priznanie odpočtu dane podľa § 49 ods. 1 a nasl. zákona o DPH vo vzťahu k spornému dodaniu tovaru spoločnosťou J.B.K. group, s.r.o. V širšom kontexte bolo preto potrebné zodpovedať, či sú správne závery správcu dane, žalovaného ako aj správneho súdu o dôvodnosti nepriznania nároku na odpočet DPH z tohto dodania.

27. Pri riešení nastolenej otázky kasačný súd zohľadňoval aj rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Keďže odo dňa 1. augusta 2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov), 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 jeho veľkého senátu.

Všeobecné právne východiská

28. Úvodom je potrebné zdôrazniť, že podmienky priznania práva na odpočet DPH z tovaru daňovníkovi sú upravené v § 49 ods. 1 a nasl. zákona o DPH, ktorý má pôvod v práve Európskej únie, konkrétne v smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica“). Aplikácia vnútroštátneho práva je tak podmienená nielen textom vnútroštátneho predpisu, ale najmä textom európskeho práva v medziach interpretácií podaných Súdny dvorom Európskej únie (ďalej len „SD EÚ“). Jednotný systém DPH v Európskej únii nemožno narúšať existenciou najrôznejších vlastných, vzájomne nekompatibilných, národných verzii predpisov upravujúcich DPH, či národných verzii interpretácie smernice o DPH nezohľadňujúcich záväzný výklad Súdneho dvora Európskej únie (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15. februára 2022, body 22 a 23).

29. Práve v súvislosti s rozhodovacou činnosťou SD EÚ je potrebné pre priznanie práva na odpočet dane rozlišovať splnenie hmotnoprávných a formálnych podmienok daňovým subjektom. Hmotnoprávnymi podmienkami sú požiadavky, (i) aby daňový subjekt nárokuje si odpočet bol zdaniteľnou osobou, (ii) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a požiadavka, (iii) aby zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení (čl. 168 písm. a) Smernice, ale aj rozhodnutia SD EÚ vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 28; vo veci Vikingo Fövállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24). Formálne podmienky priznania práva na odpočet zodpovedajú najmä náležitostiam faktúry (čl. 178 písm. a) Smernice, rozhodnutia SD EÚ vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 29; vo veci Vikingo Fövállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24).

30. Zatiaľ čo medzi materiálne podmienky patrí postavenie (status) dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby, identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia SD EÚ vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 26, 27).

31. Platí pritom, že nedostatky v naplnení formálnych podmienok nemôžu viesť k odopretiu práva na odpočítanie dane v prípade, ak je preukázané naplnenie hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane (rozhodnutia SD EÚ vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 41; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 33; vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 38; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 29). Právo na odpočet DPH však možno odoprieť vtedy, ak porušenie formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predloženia jasného dôkazu o tom že hmotnoprávne podmienky boli splnené (rozhodnutia SD EÚ vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 42; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 36; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 31) a splnenie materiálnych podmienok nevyplýva ani z dokazovania vykonaného správcom dane (rozhodnutia SD EÚ vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 34, 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 38).

32. Vyššie uvedené princípy sa vzťahujú aj na tento prípad, keď správca dane a žalovaný spochybnením skutočnej identity dodávateľa (deklarovaným je spoločnosť J.B.K. group, s.r.o.) spochybňujú aj preukázanie hmotnoprávnej podmienky pre priznanie odpočtu dane - statusu zdaniteľnej osoby skutočného dodávateľa.

33. Ľahká zneužitelnosť práva na odpočet DPH viedla aj vnútroštátneho zákonodarcu k tomu, že prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžf 10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6 Sžfk 7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk 15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné). Obchodné transakcie pritom nepostačujú deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, 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 ).

34. Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 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). Inými slovami, nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného plnenia, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku) a týmto naň prenáša dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcu dane (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017 zo dňa 15. novembra 2017, publikované v ZNaÚÚS pod č. 71/2017).

35. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je preto akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Teda len taká pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcovi dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre priznanie práva na odpočet dane (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 40/2018 zo dňa 3. septembra 2019). Hoci je to práve správca dane, ktorý vedie dokazovanie v daňovom konaní, pričom hodnotenie získaných dôkazov podlieha jeho voľnej úvahe (zásada voľného hodnotenia dôkazov), neznamená to, že môže jednotlivé dôkazy vyhodnocovať svojvoľne. Práve naopak, musí posudzovať získané dôkazy jednotlivo ako aj vo vzájomných súvislostiach, pričom je povinný aj prihliadať na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku). Je potrebné dodať, že „určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva častokrát náročné a pomerne nejednoznačné. V zásade je však treba pripomenúť, že daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získať dôkazy o tom, že bol uskutočnený“ (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sžf 66/2016 zo dňa 31. mája 2018, bod 77).



36. Z hľadiska primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu a jej vyžadovania je potrebné uviesť, že toto je v súlade s právom Európskej únie. Daňový subjekt je povinný prijať všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne (spravodlivo) požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozhodnutia SD EÚ vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 52; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 54, 55; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 54). Vymedzenie takýchto opatrení, ktoré je možné spravodlivo od daňového subjektu požadovať, je individuálne a závislé od okolností konkrétneho prípadu (rozhodnutie SD EÚ vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 59). Ani pri tejto požiadavke však nemožno zísť až tak ďaleko, že daňovému subjektu bude de facto uložená povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré patria správcovi dane (rozhodnutia SD EÚ vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 51; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 56; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 57).

37. Kasačný súd zdôrazňuje, že vo všeobecnosti je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočet dane a dokazovaním daňového podvodu alebo účasti daňového subjektu na ňom (rozhodnutia SD EÚ vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 36). Platí pritom, že právo na odpočet možno odmietnuť priznať vtedy, ak sa nepreukáže splnenie jeho materiálnych podmienok, ale aj vtedy ak sa preukáže (je nesporné) splnenie hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet dane, a súčasne sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba sa priamo podieľa, resp. vedela alebo mala a mohla vedieť, že sa dotknutým plnením podieľa na daňovom podvode deklarovaného dodávateľa alebo iného subjektu v reťazci dodaní (rozhodnutie SD EÚ vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 45 - 49). Zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet ťaží primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo (rozhodnutie SD EÚ vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 34), v prípade preukazovania daňového podvodu je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak než len na základe domniek (rozhodnutia SD EÚ vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 37, 43).

Posúdenie predmetného prípadu vo svetle vymedzených východísk

38. Práve vo svetle vyššie uvedených východísk posudzoval kasačný súd aj prípad sťažovateľky. Medzi účastníkmi konania je v zásade nesporné, že sťažovateľka si splnila svoju prvotnú dôkaznú povinnosť a predložila správcovi dane písomné podklady dokumentujúce deklarované obchody so spoločnosťou J.B.K. group, s.r.o., z ktorých si aj uplatnila nárok na odpočet DPH. Správca dane a žalovaný však v ďalšom procesnom postupe spochybnili, že dodávateľom tovarov, ktoré mala sťažovateľka ďalej predávať konečným odberateľom, bola skutočne J.B.K. group, s.r.o.

39. Kasačný súd sa zhoduje s právnym názorom správneho súdu, že žalovaný ako aj správca dane uniesli svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k spochybneniu splnenia základnej hmotnoprávnej podmienky zo strany sťažovateľky, a teda že sporné tovary (bod 2) boli sťažovateľke skutočne dodané osobou, ktorá má postavenie zdaniteľnej osoby. Aj z pohľadu kasačného súdu predmetné pochybnosti vyplývajú najmä zo skutočností, že (i) nebol preukázaný pôvod tovaru - nie je teda zrejmé, odkiaľ vôbec mohla spoločnosť J.B.K. group, s.r.o. disponovať tovarom, ktorý mala sťažovateľke podľa predložených faktúr dodávať; (ii) neboli preukázané skladovacie kapacity predmetnej spoločnosti pre skladovanie a ďalší obchod so sporným tovarom (vrátane nakládky); (iii) nebola preukázaná preprava sporného tovaru od spoločnosti J.B.K. group, s.r.o. k sťažovateľke - napriek tvrdeniam sťažovateľky o zabezpečení prepravy priamo spoločnosťou J.B.K. group, s.r.o., táto preprava nebola obsiahnutá vo faktúrach, nebola k nej uzatvorená osobitná zmluva, predmetná spoločnosť nedisponovala zamestnancami, ktorí by prepravu mohli zabezpečiť (nebola zaregistrovaná na daň zo závislej

činnosti) a ani nedisponovala motorovými vozidlami, ktoré by v tomto smere využívala na podnikateľskú činnosť (neboli zahrnuté v majetku spoločnosti a táto ani nepodala priznanie k dani z motorových vozidiel v predmetnom období); (iii) rovnako predmetná spoločnosť v roku 2013 nepodala priznanie na dani z pridanej hodnoty a nedeclarovala výkon ekonomickej činnosti v danom období. Tieto skutočnosti sú riadne zdokumentované v administratívnom spise správcu dane ako aj žalovaného.

40. Pochybnosti správcu dane pritom nebolo možné vyvrátiť ani šetrením u dodávateľky sťažovateľky, keďže spoločnosť J.B.K. group, s.r.o. bola nekontaktná a nepredložila účtovnú dokumentáciu. Z vyjadrenia konateľa spoločnosti v spornom období, pána J., vyplýva, že tento nemal vedomosť o ekonomickej činnosti predmetnej spoločnosti, o predmete podnikania, prepravách tovaru a ani nedisponuje žiadnou tomu zodpovedajúcou dokumentáciou. Rovnako nebolo preukázané, že by osoba, ktorá podľa tvrdení sťažovateľky mala zastupovať spoločnosť J.B.K. group, s.r.o. - pán G. D., mala splnomocnenie od predmetnej spoločnosti na jej zastupovanie pri uzatváraní obchodov alebo k nej mala nejaký relevantný právny vzťah. V tomto smere pochybnosti správcu dane nemohla rozptýliť ani výpoveď pána D., ktorý s odkazom na možnosť spôsobenia trestného stíhania sebe alebo blízkej osobe, odmietol vypovedať.

41. Za tohto stavu aj kasačný súd zastáva názor, že dôkazné bremeno na preukázanie dodávateľa tovaru v predmetnej veci, resp. zdaniteľného postavenia tohto dodávateľa, ako hmotnoprávnej podmienky priznania nároku na odpočet DPH, bolo opätovne prenesené na sťažovateľku. Táto však počas daňovej kontroly a ani vo vyrubovacom konaní neprodukovala žiadne ďalšie dôkazy, ktoré by spornú skutočnosť objasnili. Nevedela uviesť, kde sa uskutočňovala nakládka tovaru, či sa jej zúčastňovali jej zamestnanci a zamestnankyne, akými vozidlami bola preprava tovaru realizovaná, mená vodičov a pod. Relevantným dôkazom nebola ani svedecká výpoveď pána D., ktorý odmietol vypovedať. Kasačný súd sa nestotožňuje s názorom sťažovateľky, že pochybnosti správcu dane mali byť rozptýlené ňou predloženými dôkazmi smerujúcimi k preukázaniu existencie tovaru a jeho ďalšieho predaja zo strany sťažovateľky konečným odberateľom. Dôvodom nepriznania nároku na odpočet DPH sťažovateľke v predmetnej veci totiž nie sú pochybnosti o (ne)existencii dodávaného tovaru (bod 2), ale o tom, či skutočným dodávateľom tohto tovaru sťažovateľke bola spoločnosť J.B.K. group, s.r.o., resp. pochybnosti o tom, kto je skutočným dodávateľom tovaru sťažovateľke a či tento mal postavenie zdaniteľnej osoby. Kasačný súd v tomto smere dopĺňa, že ani z administratívneho spisu nezistil skutočnosti nasvedčujúce tomu, že by skutočný dodávateľ predmetného tovaru (ktorého identita nebola zistená), musel nevyhnutne mať postavenie zdaniteľnej osoby. Nakoniec ani samotná sťažovateľka neoznačila iného dodávateľa ako spoločnosť J.B.K. group, s.r.o.

42. Nemožno uznať ani výhradu sťažovateľky, že bola neprimerane zaťažovaná dôkazným bremenom vo vzťahu k skutočnostiam a okolnostiam, ktoré nastali u jej dodávateľa. Kasačný súd zastáva názor, že od sťažovateľky je možné rozumne a spravodlivo požadovať, aby preukázala materiálne podmienky uplatneného práva na odpočet DPH zo sporných obchodov - a to vrátane postavenia dodávateľa ako zdaniteľnej osoby. Správca dane ani žalovaný pritom nevyžadovali od sťažovateľky vykonávanie komplexných šetrení spoločnosti J.B.K. group, s.r.o., ale len dodržiavanie primeranej obozretnosti spočívajúcej v zabezpečení primeraného množstva dôkazných prostriedkov pre preukázanie splnenia podmienok uplatňovaného nároku. Samotná požiadavka, aby sťažovateľka preukázala alebo aspoň označila dôkazy na preukázanie prepravy tovaru, prostredníctvom ktorej by bolo možné identifikovať aj dodávateľa tovaru, nemožno považovať za neprimerane zaťažujúce a ani za zaťažovanie sťažovateľky dokazovaním skutočností, ktoré nastali u jej dodávateľov. Rovnako tak požiadavka, aby sťažovateľka preukázala, na základe akého titulu rokovala s pánom D. v mene spoločnosti J.B.K. group, s.r.o. a vo viere, že tento ju zastupuje i keď nebol jej konateľom, nepredstavuje požiadavku na dokazovanie mimo rámca dispozičnej sféry sťažovateľky.

43. Doteraz uvedené skutočnosti vedú kasačný súd, v zhode so žalovaným ako aj správnym súdom, k záveru, že sťažovateľka počas daňovej kontroly a ani v nadväzujúcom vyrubovacom konaní neuniesla svoje dôkazné bremeno a riadne nepreukázala splnenie zákonných podmienok na odpočítanie DPH z faktúr od dodávateľa J.B.K. group, s.r.o., čím porušila § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 zákona o DPH.

Kasačný súd, rovnako ako správny súd, preto považuje za zákonný záver správcu dane a žalovaného o nepriznaní nároku na odpočet DPH sťažovateľke vo vzťahu k sporným obchodom. Nebolo preto zistené nesprávne právne posúdenie veci zo strany správneho súdu.

V.

Záver

44. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľky. Rozsudok správneho súdu považuje za v postačujúcej miere odôvodnený a vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci. Preto kasačnú sťažnosť sťažovateľky podľa § 461 ako nedôvodnú zamietol.

45. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že ju žiadnemu z účastníkov nepriznal, keďže sťažovateľka nemala úspech v kasačnom konaní a u procesne úspešného žalovaného nezistil výnimočné dôvody, pre ktoré by mohol spravodlivo požadovať náhradu trov konania (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP).

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

#### **Poučenie :**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.