Súd:	Najvyšší správny súd SR
Spisová značka:	4Sfk/34/2025
Identifikačné číslo súdneho spisu:	6022200598
Dátum vydania rozhodnutia:	22. 01. 2026
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Monika Valašiková
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2026:6022200598.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a členov senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a JUDr. Vlastimila Pavlikovského, v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): Chaban HSU, s.r.o., so sídlom Tajov 12, 976 34 Tajov, IČO: 36 649 741, právne zastúpeného: JUDr. Tomáš Rosina, s.r.o., so sídlom: Kukučínova 20, 974 01 Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102500395/2022 zo dňa 09.09.2022, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici č. k. BB -75S/79/2022-58 zo dňa 05. decembra 2024, takto

r o z h o d o l :

I. Kasačná sťažnosť sa zamieta.

II. Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

o d ô v o d n e n i e :

I. Konanie pred správnym súdom

1. Správny súd v Banskej Bystrici rozsudkom č. k. BB -75S/79/2022-58 zo dňa 05. decembra 2024 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj ako „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102500395/2022 zo dňa 09.09.2022. Žalovaný napadnutým rozhodnutím potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 101436960/2022 zo dňa 18.05.2022, ktorým správca dane 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 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 9 241 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie september 2020. Žalobca správnou žalobu žiadal, aby správny súd rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov ako nezákonné zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.
2. V odôvodnení rozsudku správny súd konštatoval, že si žalobca uplatnil odpočítanie dane z faktúr č. 20VF00056, č. 20VF00057 a č. 20VF00068 až č. 20VF00076, vystavených spoločnosťou RB CONCTRACT s.r.o., predmetom ktorých boli fakturácie za upratovacie práce. Zo strany daňových orgánov nebola primárne spochybnená existencia materiálneho plnenia, vykonaným dokazovaním však bolo spochybnené dodanie služby na faktúrach uvedeným dodávateľom žalobcu.
3. Správny súd poukázal na to, že hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane nie je preukázanie konkrétnej osoby deklarovaného dodávateľa. Z rozsudku Súdneho dvora EU C- 154/20 Kemwater ProChemie vyplýva, že hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane je preukázanie statusu osoby dodávateľa (t. j. poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH) a dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane.
4. Pokiaľ správca dane a žalovaný argumentovali, že žalobca nepreukázal, že mu boli služby dodané od deklarovaného dodávateľa, spochybnili práve splnenie materiálnej podmienky práva na odpočet

- dodanie tovaru osobou so statusom zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a) v spojení s čl. 287 Smernice, teda so statusom platiteľa dane podľa zákona o DPH. V danom prípade osobitné skutkové okolnosti ohľadne statusu iných dodávateľov zistené neboli a ani žalobca ich netvrdil - trval na tom, že služba (upratovacie služby) mu mala byť dodaná spoločnosťou RB CONCTRACT, s. r. o. Keďže splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane preukazuje osoba, ktorá si odpočítanie dane uplatňuje (žalobca), bol žalobca následne povinný pochybnosti správcu dane vyvrátiť a preukázať, že hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane splnil. V predmetnej veci vzniesli daňové orgány dôvodné pochybnosti o splnení už uvedenej hmotnoprávnej podmienky odpočítania dane zo sporného obchodu žalobcu. Zo zistení správcu dane viažucich sa k dodávateľovi RB CONCTRACT, s. r. o. vyplynulo, že dodanie predmetnej služby deklarovaným dodávateľom nebolo preukázané.
5. Pokiaľ žalobca namietal, že mu bolo na ťarchu pričítané, že svedok Ladislav Bartoš, konateľ spoločnosti RB CONCTRACT, s.r.o., sa na výsluchy nedostavoval, pričom správca dane nezabezpečil jeho predvedenie na výsluch, správny súd po preskúmaní administratívneho spisu konštatoval, že žalobné námietky smerujúce k nevypočutiu Ladislava Bartoša, ako svedka neboli dôvodné. Súd z administratívneho spisu zistil, že správca dane svedka Ladislava Bartoša vypočul, o čom svedčí zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 26.08.2021. O vypočutí tohto svedka bol žalobca upovedomený upovedomením o vypočutí svedka, ktoré mu bolo doručené dňa 12.08.2021. Za žalobcu sa tohto výsluchu nikto nezúčastnil. Ladislav Bartoš uviedol, že faktúry pre spoločnosť Chaban HSU, s.r.o. nevystavil. Vystaviť ich mal podľa jeho tvrdenia jeho spoločník E.. Upratovacie práce mali vykonať ľudia, ktorých si najal E.. Žiadne účtovné doklady nevedel preložiť a uviedol, že všetky má E.. Nevedel uviesť, v ktorých zdaňovacích obdobiach mali byť upratovacie práce vykonané.
6. Žalobca nemal k dispozícii žiadne relevantné informácie o dodávke plnenia od RB CONCTRACT, s. r. o., neoznačil žiadnu inú osobu, ktorá by mala predmetné služby dodať a ani z administratívneho spisu nevyplývajú také skutočnosti, z ktorých by bolo jednoznačne určiteľné, že skutočný dodávateľ služieb a tovarov mal postavenie zdaniteľnej osoby. Žalobcom predložené dôkazy nemožno považovať za dostatočné na účely preukázania ich reálnej dodávky dodávateľom, keď uvedené preukazuje nanajvýš iba existenciu takejto služby, ktorá však nie je spôsobilá preukázať naplnenie zákonných podmienok pre priznanie odpočtu DPH žalobcovi, pretože predmetom preverovania existencie resp. neexistencie práva žalobcu na odpočet DPH nie je samotná existencia dodanej služby, ale náležitosti zdaniteľného obchodu zachytené v došlej faktúre vrátane materiálnej podmienky - dodania služby dodávateľom uvedeným na faktúre.
7. Správny súd neakceptoval žalobnú námietku, že žalovaný v dôvodoch svojho rozhodnutia podrobnejšie reagoval na námietky žalobcu. Prvostupňové rozhodnutie v spojení s druhostupňovým rozhodnutím tvoria jeden celok a nemožno preto považovať za vadu, ak odvolací orgán reaguje podrobnejšie na námietky odvolateľa. Správna úvaha oboch správnych orgánov obsahuje dostatočný počet myšlienkových premostení a logických úvah a vysvetlení vzťahu medzi aplikovanými normami a zisteným skutkovým stavom. Je možné konštatovať, že odôvodnenie rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa ako aj žalovaného dáva presvedčivú a porozumiteľnú odpoveď na v konaní posudzované relevantné otázky.

II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

8. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej ako „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, ktorú formálne odôvodnil podľa § 440 ods. 1 písm. f) g) a h) SSP. Sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vrátil vec správnemu súdu na ďalšie konanie a nové rozhodnutie.
9. Sťažovateľ poukázal na to, že v správnej žalobe uvádzal podstatné tvrdenia ohľadne výsluchu svedka konateľa Ladislava Bartoša, najmä prečo žalovaný ako správca dane rezignoval na využitie svojich možností na jeho predvedenie, keď sám vo svojom rozhodnutí uviedol, že pán Bartoš maril výkon správy daní, pričom správny súd k tomuto len uviedol, že pán Bartoš bol v zmysle administratívneho spisu v konaní vypočutý a žalobca sa na výsluchu nezúčastnil. Podstatná argumentácia žalobcu v správnej žalobe však smerovala k ďalším pokusom o výsluch tohto svedka v rámci daňovej kontroly, keďže aj žalovaný ako správca dane zjavne považovali za potrebné ho v rámci daňovej kontroly opätovne vypočuť. Preto v danom prípade išlo o podstatnú argumentáciu, s ktorou sa správny súd v napadnutom rozsudku dostatočne nevysporaidal, keďže žalobcovi nedal odpoveď na ním nastolené podstatné otázky.
10. Sťažovateľ nesúhlasil so záverom napadnutého rozsudku, že na sťažovateľovi bolo dôkazné bremeno ohľadne preukázania, že došlo k zdaniteľnému plneniu (upratovacích prác) za príslušné zdaňovacie obdobie. Správny súd nezobral do úvahy ustanovenie § 46 ods. 5 daňového poriadku a na to

nadväzujúcu rozhodovaciu prax Najvyššieho správneho súdu SR ohľadne prenosu dôkazného bremena, čím jednak vec nesprávne právne posúdil a zároveň aj rozhodol v rozpore s ustálenou rozhodovacou praxou.
11. S poukazom na § 46 ods. 5 daňového poriadku sťažovateľ trval na tom, že si svoje procesné povinnosti splnil, keď správcovi dane predložil príslušné daňové priznanie a písomné doklady, ktoré ku príslušnému zdaňovaciemu obdobiu september 2020 mal. Následne bolo na správcovi dane vyhodnotiť takto predložené tvrdenia a dôkazy, pričom v prípade pochybností o pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov obsiahnutých v týchto dokumentoch, správca dane mal oznámiť tieto svoje pochybnosti zákonom predpokladaným spôsobom sťažovateľovi a vyzvať ho, aby sa k týmto pochybnostiam vyjadril a nejasnosti vysvetlil a pravdivosť údajov riadne preukázal.
12. V danom prípade však správca dane zákonným spôsobom sťažovateľa neoboznámil so svojimi pochybnosťami v priebehu daňovej kontroly (z administratívneho spisu vyplýva len skutočnosť, že správca dane žiadal predloženie výlučne ďalších dôkazov na preukázanie tvrdení sťažovateľa, ale nedošlo k reálnemu oboznámeniu daňového subjektu počas trvania daňovej kontroly o pochybnostiach správcu dane ohľadne obsahu predložených dokumentov), toto sa uskutočnilo najskôr v rámci protokolu o prejednaní daňovej kontroly. Zároveň z hľadiska otázky dôkazného bremena, toto spočívalo na správcovi dane a nie na daňovom subjekte.
13. Sťažovateľ v správnej žalobe namietal, že správca dane na daňový subjekt neprimerane preniesol dôkazné bremeno, pričom však správny súd v napadnutom rozsudku (v bodoch 22., 23. a 24) odôvodnil, že na sťažovateľa prešlo v konaní dôkazné bremeno ohľadne preukázania. Napadnutý rozsudok bol podľa sťažovateľa v rozpore s rozhodnutím číslo 5 publikovaným v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. 2/2022 (Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky zo dňa 24.02.2022 sp. zn. 1 Sžfk 10/2020).
14. Žalovaný sa vyjadril ku kasačnej sťažnosti podaním zo dňa 19.02.2025, zotrval na svojom pôvodnom právnom názore, kasačnú sťažnosť považoval za nedôvodnú a rozsudok správneho súdu za vecne správny. Žalovaný navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť.

III. Konanie na kasačnom súde

15. Prejednávaná vec bola predložená Najvyššiemu správnemu súdu Slovenskej republiky - ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie. Najvyšší správny súd 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 dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná.
16. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Správneho súdu v Banskej Bystrici č. k. BB -75S/79/2022-58 zo dňa 05. decembra 2024, ktorým súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal súdneho prieskumu a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102500395/2022 zo dňa 09.09.2022.
17. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane u sťažovateľa ako u daňového subjektu vykonal kontrolu na DPH za obdobie september 2020. Daňové kontrola bola ukončená doručením protokolu č. 102623837/2021 zo dňa 22.12.2021. Vo vyrubovacom konaní správca dane rozhodnutím č. 101436960/2022 zo dňa 18.05.2022 podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane v sume 9 241 eur na DPH. Správca dane neuznal sťažovateľovi odpočítanie dane v kontrolovanom zdaňovacom období, keď dospel k záveru, že nedošlo k dodaniu služieb tak, ako je uvedené na faktúrach č. 20VF00056, č. 20VF00057 a č. 20VF00068 až č. 20VF00076. Podľa správu dane bolo daňovou kontrolou preukázané, že dodávateľskej spoločnosti RB CONTRACT s. r.o. pri deklarovaných službách nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH a z tohto dôvodu sťažovateľovi nevzniklo právo odpočítať daň z predmetných služieb v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH vo väzbe na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.
18. Proti rozhodnutiu správcu dane podal sťažovateľ odvolanie o ktorom rozhodoval žalovaný rozhodnutím č. 102500395/2022 zo dňa 09.09.2022, ktorým rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný v rozhodnutí uviedol, že kontrolovaný daňový subjekt v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany tvrdeného dodávateľa ako základnej podmienky na uplatnenie nároku na odpočítanie dane, t. j. u dodávateľa nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti zakladajúcej právo na odpočítanie dane u sťažovateľa. Nebolo preukázané,

že fakturované zdaniteľné plnenia boli reálne uskutočnené osobou uvedenou na faktúrach. Žalovaný dodal, že samotná existencia faktúry nepostačuje a daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou, ktorá je uvedená na faktúre, čo v priebehu daňovej kontroly ani počas vyrubovacieho konania žalobca nepreukázal.

IV. Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

19. Podľa § 9 ods. 1 zákona o DPH dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane
a) prevodu práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu,
b) poskytnutia práva užívať hmotný majetok,
c) prijatia záväzku zdržať sa konania alebo strpieť konanie alebo stav,
d) služby dodanej na základe poverenia alebo rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona.
20. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.
21. Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň
a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.
22. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.
23. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje
a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,
c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.
24. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.
25. Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.
26. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.
27. Podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku ak vzniknu´ pochybnosti o spra´vnosti, pravdivosti alebo u ´plnosti dokladov predloz˘eny´ch kontrolovany´m dan˘ovy´m subjektom alebo o pravdivosti u´dajov v nich uvedeny´ch, ozna´mi spra´vca dane tieto pochybnosti kontrolovane´mu dan˘ove´mu subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najma¨ aby neu´plne´ u´daje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdive´ u´daje opravil alebo pravdivost˘ u´dajov riadne preuka´zal.
28. Úlohou kasačného súdu bolo podrobiť hodnoteniu právne posúdenie veci (postupu a rozhodnutia žalovaného) správnym súdom a vyjadrenia jeho právnych úvah v odôvodnení kasačnou sťažnosťou napadnutého rozhodnutia. Vo vzťahu k skutkovým zisteniam sa kasačný súd obmedzuje na overenie, či správnymi orgánmi a správnym súdom zistený skutkový stav zodpovedá obsahu spisu (vykonanému dokazovaniu) a či preskúmavané rozhodnutia obsahujú dostatok skutkových dôvodov vo vzťahu k vyvodeným právnym záverom.
29. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že sa správny súd v napadnutom rozsudku dostatočne nevysporiadal s namietaným nevypočutím svedka Ladislava Bartoša - konateľa dodávateľa RB CONTRACT s.r.o. Podstatná argumentácia v správnej žalobe smerovala k ďalším pokusom o výsluch

tohto svedka v rámci daňovej kontroly, keďže aj správca dane zjavne považoval za potrebné ho v rámci daňovej kontroly opätovne vypočuť.
30. Ako vyplýva z administratívneho spisu, správca dane listom č. 101348441/2021 zo dňa 29.07.2021 predvolal svedka Ladislava Bartoša na výsluch na termín 26.08.2021. O termíne výsluchu správca dane upovedomil sťažovateľa, ktorý oznámenie prevzal dňa 12.08.2021, výsluchu sa však nezúčastnil.
31. Zo svedeckej výpovede (zápisnica z výsluchu č. l. 116 administratívneho spisu) vyplynulo, že faktúry tento pre sťažovateľa nevystavil a na dodaní pre sťažovateľa sa nezúčastnil. Nevedel pritom k obchodom so sťažovateľom uviesť nič konkrétne a nepoznal žiaden detail o službách, ktoré boli predmetom zisťovania správcom dane pri daňovej kontrole. Uviedol len, že dodania za spoločnosť RB CONCTRACT, s.r.o. sťažovateľovi aj vystavenie faktúr mal realizovať svedkov spoločník E.. Osoba s týmto menom však nefiguruje v žiadnom zo záznamov v obchodnom registri týkajúcom sa RB CONCTRACT, s.r.o.
32. Je pravdou, že správca dane vyvinul snahu na opätovné vypočutie svedka, pričom ten sa na termíny výsluchov nedostavil. Podľa názoru kasačného súdu z administratívneho spisu nevyplynula potreba opätovného vypočutia svedka. Neboli produkované dôkazy, s ktorých obsahom by mala byť pôvodná výpoveď svedka konfrontovaná. Svedok pred správcom dane nepotvrdil žiadne z tvrdení sťažovateľa o obchodnom vzťahu obchodných spoločností ale naopak poprel akúkoľvek svoju účasť na konaní spoločnosti RB CONCTRACT, s.r.o. v rozhodnom období. Nie je preto zrejmé a ani sťažovateľ neuviedol žiadne relevantné dôvody, ako by opakovaná výpoveď svedka mohla prispieť k riadnemu zisteniu skutkového stavu. Vo vzťahu k sťažovateľom tvrdenému uskutočneniu plnenia od dodávateľa RB CONCTRACT, s.r.o. v spolupráci so svedkom, ktorý sa od tohto tvrdenia dištancoval, bolo ďalšie vypočutie svedka neefektívne.
33. Výhrada sťažovateľa, že sa správny súd nevysporiadal so skutočnosťou, že zánik funkcie konateľa RB CONCTRACT, s.r.o. Ladislava Bartoša bol v obchodnom registri zapísaný až v septembri 2020 je pre posúdenie sporu právne bez významu. Nebolo sporné, či konanie Ladislava Bartoša zaväzovalo obchodnú spoločnosť, či spoločnosti z jeho konania vznikli práva alebo povinnosti, ktorých by sa sťažovateľ mohol domáhať. Sporným bolo, či vôbec svedok Ladislav Bartoš vôbec konal vo veci dodania služieb sťažovateľovi v rozhodnom období. Svedok to poprel a sťažovateľ o komunikácii so svedkom nepredložil žiaden dôkaz. Sťažovateľ relevanciu opätovného vypočutia svedka nepreukázal, pričom nedostatočným bol jeho argument, že svedka mienil opätovne vypočuť správca dane, a preto zrejme bolo potrebné jeho výsluch vykonať.
34. Vo všeobecnosti je účelom daňového konania zisťovanie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto v tej súvislosti zakotvuje oprávnenia daňových orgánov zamerané na zisťovanie splnenia zákonných povinností daňovými subjektmi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Dokazovanie vykonáva správca dane, pričom však daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.
35. Správca dane, pokiaľ považuje tvrdenia daňového subjektu za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazať, akým konkrétnym spôsobom má preukázať pravdivosť svojich tvrdení.
36. K sťažovateľom sporovanej otázke dôkaznej povinnosti kasačný súd poukazuje na ustálený právny názor opierajúci sa aj o rozhodovaciu činnosť ústavného súdu prezentovaný napríklad v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/12/2017 zo dňa 18.05.2018 alebo v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8 Sžf 6-7/2014 z 26. marca 2015, z ktorého vyplýva, že: „splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii, predložení dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané. Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 v spojení s § 49 ods. 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania DPH), a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú

verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený“.
37. V tejto súvislosti možno poukázať aj na rozsudok NS SR 1Sžf/52/2016 zo dňa 28.11.2017, bod 18: „Daňový subjekt v procese správy daní (t.j. aj počas daňovej kontroly) zásadne preukazuje skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje (§ 24 ods. 1 v spojení s § 45 ods. 2 písm. e/ Daňového poriadku), okrem iného že vykonal ekonomickú činnosť (§ 3 ods. 2 zákona o DPH) najmä vo forme kvázi prevodu vlastníckeho práva k tovaru alebo dodania služby za protihodnotu (§ 2 ods. 1 písm. a/ a b/ zákona o DPH), v rozsahu, kvalite a spôsobom vyplývajúcim z predložených účtovných dokladov (§ 10 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve) a od dodávateľa zákonným spôsobom uvedeného na faktúre (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH). Ak preukáže uskutočnenie zdaniteľného obchodu tak, ako ho deklaruje, môžu orgány finančnej správy neuznať daňovému subjektu právo na odpočítanie dane len z dôvodu splnenia podmienok preukazujúcich zneužitie práva alebo účasť na daňovom podvode. Iba toto v zmysle judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) prelamuje zásadu neutrality dane, podľa ktorej má byť zdaniteľná osoba (platiteľ dane) plne zbavená ťarchy DPH zaplatenej v cene tovarov a služieb, ak tieto použila na uskutočnenie ekonomických činností podliehajúcich spoločnému režimu DPH.“
38. Na druhej strane však treba pripomenúť, že dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne a nemožno ho ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých resp. akýchkoľvek skutočností, teda i ohľadne tých, ktorých takáto povinnosť stíha úplne iný subjekt. Podľa Najvyššieho súdu SR v rozhodnutí sp. zn. 3 Sžf/1/2011 vo veci Iron Club: „...daňový subjekt vyčerpal vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má k tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane. Je nevyhnutné rozlišovať okruh dôkazov, ktoré daňový subjekt štandardne uchováva o existencii zdaniteľného plnenia od následného forenzného dokazovania.“ Taktiež Najvyšší súd SR v rozsudku sp. zn. 3 Sžf 1/2010 (G. c/a Daňové riaditeľstvo SR „Daňovému subjektu zákon nedáva právne prostriedky na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov a stavu ich povinných evidencií“.
39. Preuka´zanie materia´lnej existencie zdanitel˘ne´ho plnenia od dodávateľa, ktorému vznikla daňová povinnosť a jeho pouz˘itie platiteľom dane na uskutoc˘n˘ovanie zdanitel˘ny´ch plneni´ je esencia ´lnou podmienkou pre odpoc˘i´tanie dane. V danom pri´pade však sťažovateľ nepreuka´zal fyzické plnenie služieb nadobudnutých podľa predložených faktúr od konkrétneho dodávateľa, c˘i´m nevyvra´til do^vodne´ pochybnosti vyply´vaju´ce z indi´cii´ spochybňujúcich materiálnu existenciu ním tvrdených obchodov vyslovených daňovými orgánmi.
40. V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k vynaloženiu výdavkov skutočne na jeho strane došlo. Isteže môže nastať situácia, kedy z rôznych dôvodov dodávatelia alebo subdodávatelia nevedia preukázať dodanie tovaru alebo služby a tým vznik daňovej povinnosti, ktorá následne u kontrolovaného daňového subjektu podmieňuje právo na odpočítanie dane. Môže nastať situácia, že dodávatelia alebo subdodávatelia kontrolovaného daňového subjektu sú nekontaktní alebo inak porušili právne predpisy týkajúce sa DPH (napr. nepodali daňové priznanie). Už samotné zistenie skutočnosti, že vystavovatelia dotknutých daňových dokladov nevedia preukázať pôvod tovaru alebo služby, spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o výške výdavkov vychádzajúcich z týchto dokladov a deklarovaných v jeho daňovom priznaní. V takom prípade je povinnosťou kontrolovaného daňového subjektu predložiť daňovému orgánu dostatok dôkazov, ktoré potvrdia ním tvrdené (reálne) uskutočnenie obchodu (zdaniteľného plnenia).
41. Kasačný súd poukazuje na to, že podnikateľ má okrem bežných daňových dokladov a účtovných dokladov byť schopný preukázať aj inými dôkazmi, že k obchodu došlo deklarovaným spôsobom a v tvrdenom rozsahu. Podnikateľ pri svojej činnosti má dbať na to, aby reálnosť obchodu vedel preukázať aj po ukončení obchodu v budúcnosti, napr. pred daňovými orgánmi. Pokiaľ uzatvára reálny a korektný obchod, nepochybne na jeho zabezpečenie vykonáva aj potrebnú hmatateľnú aktivitu. Potom celkom isto spomínanými dôkazmi do budúcna disponuje. Kasačný súd má na mysli, že je rozumné sa domnievať, že činnosť podnikateľa konajúceho s očakávanou (bežnou) obchodníckou opatrnosťou a odbornou starostlivosťou, pokiaľ je hodnota obchodu relatívne vysoká (nie bagateľná), čo bolo deklarované aj v posudzovaných dodávkach, v sebe zahŕňa potrebu (častej alebo aspoň nejakej) komunikácie medzi zmluvnými stranami, bude zaznamenaná (archivovaná) a zanechá jasnú hmatateľnú stopu buď v podobe elektronickej alebo písomnej komunikácie alebo v podobe rôznych relevantných podkladov o

procese obstarania, ďalšieho spracovania alebo využitia, skrátka o samotnom predmete jednotlivých dodávok.
42. Takouto stopou by boli podklady napríklad informujúce o forme rozsahu a iných vlastnostiach tovaru alebo služby alebo o oboznámení sa s požiadavkami obchodných partnerov pred a počas realizácie obchodu alebo o koordinácii jednotlivých úkonov medzi sťažovateľom, jeho dodávateľom a tiež medzi dodávateľom sťažovateľa a jeho dodávateľmi. Uvedený výpočet je z hľadiska možných ďalších dôkazov len minimálny a predpokladá sa, že podnikateľ pri svojej bežnej činnosti disponuje množstvom aj iných dôkazov, ktoré získal v priebehu realizovania svojich obchodov. Takéto dôkazy obozretný podnikateľ uchováva po celú dobu, kedy by mohli byť jeho obchodné transakcie preverované, pretože je povinnosťou daňového subjektu pri realizácii zdaniteľného obchodu správať sa s dostatočnou opatrnosťou, a to tak, aby aj do budúcnosti vedel preukázať materiálnu existenciu ním uskutočneného obchodu. Takýmto dôkazom je práve aj znalosť problematiky a disponovanie relevantnými informáciami o predmete obchodu o obchodnom partnerovi a tiež je pre tento účel povinný uchovať dôkazy (napr. listiny, elektronickú komunikáciu, fotodokumentáciu) o uskutočnenom obchode. Pokiaľ daňový subjekt nepristupuje k realizácii obchodu s dostatočnou opatrnosťou, vystavuje sa riziku, že mu zo strany orgánu štátu nebude daňový výdavok uznaný.
43. Pokiaľ ide o dôkazy o uskutočnenom obchode, tými by prirodzene nedisponoval len sťažovateľ, ale musel by ich mať k dispozícii aj jeho dodávateľ alebo subdodávateľ prípadne odberateľ a boli by ich daňovým orgánom predložili. Uvedené by však platilo za predpokladu, že reálne so žalobcom v čase rozhodnom pre posúdenie veci so žalobcom obchodovali, a teda by s rôznymi čiastkovými problémami zodpovedajúcimi predmetnej problematike boli ako zúčastnené zmluvné strany konfrontované, pričom to predovšetkým platí aj o priamom dodávateľovi žalobcu. Niet pochýb o tom, že osoby oprávnené konať za uvedené subjekty by v prípade reálneho dodania jednotlivých služieb boli dostatočne informovaní o obsahu jednotlivých zodpovedajúcich činnostiach vzťahujúcich sa na plnenie zmluvy a disponovali dôkazmi o oprávnenosti fakturovať dodanú službu, pričom nie je dôvod pochybovať, že by takéto dôkazy správcovi dane i predložili.
44. Kasačný súd zdôrazňuje, že pokiaľ ide o jeho predpoklad, že dôkazmi o uskutočnenom obchode by disponoval aj obchodný partner sťažovateľa, ten súvisel s kontextom podkladov, ktoré zadovážili a zohľadnili daňové orgány v tejto konkrétnej veci. Bolo na mieste predpokladať, že ak nedisponoval potrebnými dokladmi sťažovateľ, mohol nimi disponovať aspoň jeho dodávateľ a daňové orgány by museli na tieto doklady prihliadať aj v predmetnom daňovom konaní. Preto konštatovanie kasačného súdu nemožno vnímať tak, že by daňový subjekt akokoľvek zodpovedal za porušenie povinností alebo podvodné konanie svojho dodávateľa.
45. Je potrebné zdôrazniť, že ohľadom uskutočnenia zdaniteľného plnenia je právne relevantným dôkaz konvenujúci a nepriečiaci sa ostatným vo veci vykonaným dôkazom, pričom dôkazy potvrdzujúce tvrdenia daňového subjektu musia zodpovedať kontext celého obchodu, dodávateľsko-odberateľského vzťahu, nie len jeho časti. Akceptovať tvrdenia daňového subjektu možno len také, ktoré zodpovedajú ním predloženým písomnostiam. V prípade neunesenia dôkazného bremena daňovým subjektom, nemožno za preukázané považovať jeho tvrdenia, čo zároveň vylučuje prenesenie dôkaznej povinnosti na daňové orgány.
46. Pokiaľ sťažovateľ poukázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR zo dňa 30.09.2024 sp. zn. 1Sfk/89/2022, ktorý sa zaoberá otázkou povinnosti správcu dane riadne oboznámiť daňový subjekt s pochybnosťami týkajúcimi sa uplatneného nároku na odpočítanie dane, kasačný súd sa nestotožnil s následným tvrdením sťažovateľa, že ho správca dane neoboznámil so svojimi pochybnosťami v priebehu daňovej kontroly a že toto sa uskutočnilo najskôr v rámci protokolu o prejednaní daňovej kontroly. Po preštudovaní administratívneho spisu dospel kasačný súd k záveru, že tejto námietke nemožno prisvedčiť.
47. Na č. l. 132 administratívneho spisu sa nachádza zápisnica z ústneho pojednávania so sťažovateľom zo dňa 03.11.2021. Po zhrnutí odpovedí z predchádzajúceho ústneho pojednávania správca dane konateľa sťažovateľa dopytoval na okolnosti tvrdeného uskutočnenia dodávok spoločnosťou RB CONTRACT s.r.o. Po vyjadrení, že sťažovateľ obchod dojednal a realizoval s Ladislavom Bartošom, konateľom dodávateľa, správca dane do zápisnice uviedol, že uvedená informácia je poznačená skutočnosťou, že v čase rozhodnom pre posúdenie veci nebol Ladislav Bartoš konateľ dodávateľa, pričom dodávateľ v tomto čase nemal žiadneho konateľa.
48. Na č. l. 143 administratívneho spisu sa nachádza list správcu dane č. 102341454/2021 zo dňa 22.11.2021, výzva na predloženie dôkazov. Správca dane ním žiadal sťažovateľa, aby predložil dôkazy preukazujúce reálne uskutočnenie upratovacích prác. Správca dane označil a opísal faktúry, ktorých sa výzva týka, podrobne uviedol, aké písomné vyjadrenia a dôkazy od sťažovateľa očakáva. Výzvu zameral

na vysvetlenie priebehu tvrdených dodaní, pričom od sťažovateľa žiadal predovšetkým predložiť dôkazy k reálnosti uskutočnenia plnení a reálnosť obchodu preukazujúce listiny.
49. Na č. l. 155 administratívneho spisu sa nachádza list správcu dane č. 102611195/2021 zo dňa 21.12.2021, oboznámenie s kontrolnými zisteniami z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2020. Správca dane opísal výpoveď svedka Ladislava Bartoša, v ktorej poprel akúkoľvek svoju účasť na dodaní služieb sťažovateľovi, čím bola spochybnená pravosť sťažovateľom predložených listín, ktoré mali byť podpísané svedkom.
50. Z dikcie § 46 ods. 5 daňového poriadku nevyplýva označenie úkonu, akým správca dane oznamuje svoje pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu. Zákonodarca neprikazuje formu ani prostriedok, ktorým má správca adresovať takéto oznámenie. Daňovému subjektu môžu byť pochybnosti oznámené v písomnej forme alebo mu môžu byť oznámené počas ústneho pojednávania. Zákonodarca nešpecifikuje ani obsahové náležitosti takéhoto oznámenia, a preto je na posúdení konkrétneho prípadu, či pochybnosti o spra´vnosti, pravdivosti alebo u´plnosti dokladov predloz˘eny´ch kontrolovany´m dan˘ovy´m subjektom alebo o pravdivosti u´dajov v nich uvedeny´ch oznámil správca dane tak, že v úkone adresovanom daňovému subjektu tento mohol rozpoznať oznámenie podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku.
51. Z vyššie uvedeného opisu jednotlivých úkonov vyplýva, že správcom dane bol sťažovateľ počas daňovej kontroly informovaný o konkrétnych pochybnostiach týkajúcich sa ním predložených dokladov ako i o reálnosti tvrdeného obchodu a legitimite výdavkov, z ktorých si sťažovateľ odpočítal daň. Vyplývajú z nich jednoznačne pochybnosti o reálnom uskutočnení plnení (dodaní služieb) od tvrdeného dodávateľa RB CONTRACT s.r.o. Sťažovateľ bol spolu s oznámením zároveň vyzvaný, aby odstránil pochybnosti o skutočnom priebehu tvrdených dodaní a aby predložiť dôkazy o pravdivosti u´dajov uvedeny´ch v listinách predložených správcovi dane. Správca dane splnil povinnosť ustanovenú v § 46 ods. 5 daňového poriadku, čím zároveň došlo k prenosu dôkazného bremena sťažovateľa. Preto tejto námietke kasačný súd nemohol prisvedčiť.
52. V rozhodnutí vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie k výkladu práva EÚ Su´dny dvor EU´ uvádza, že „Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe sa má nepriznať bez toho, aby daňový úrad musel preukázať, že zdaniteľná osoba sa dopustila podvodu na DPH alebo že vedela, alebo mala vedieť, že uvádzané plnenie, na ktorom sa zakladá právo na odpočítanie dane, bolo súčasťou takéhoto daňového podvodu, ak v prípade, že tento skutočný dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb nebol identifikovaný, táto zdaniteľná osoba nepredloží dôkaz o tom, že tento dodávateľ alebo poskytovateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby, pokiaľ vzhľadom na skutkové okolnosti a napriek dôkazom poskytnutým touto zdaniteľnou osobou chýbajú údaje potrebné na overenie, či skutočný dodávateľ alebo poskytovateľ mal toto postavenie.“
53. Súdny dvor EÚ sa v rozhodnutí vo veci Kemwater venoval statusu osoby deklarovane´ho doda´vatel˘a a kons˘tatoval, z˘e uvedenie osoby deklarovane´ho doda´vatel˘a na dan˘ovom doklade nie je hmotnopra´vnou podmienkou na odpoc˘i´tanie dane, avs˘ak status osoby deklarovane´ho doda´vatel˘a hmotnopra´vnou podmienkou je. Do^kazne´ bremeno ohl˘adom statusu osoby doda´vatel˘a ma ´ spravidla osoba, ktora´ si uplatn˘uje odpoc˘i´tanie dane. Takýto záver možno vidieť aj vo význame, že okrem preukázania dodania tovaru a služby je povinnosťou osoby uplatňujúcej si odpočítanie dane preukázať, že osoba, ktorá tovar alebo službu dodala, bola zdaniteľnou osobou a že jej týmto dodaním vznikla daňová povinnosť. Tieto dôkazy môžu okrem iného zahŕňať dokumenty, ktorými disponujú dodávatelia a poskytovatelia, od ktorých zdaniteľná osoba kúpila tovar alebo služby, za ktoré zaplatila DPH (Ferimet, C-281/20, bod 39; Kemwater ProChemie, C-154/20, bod 34). Nestačí, aby skutočnosti o dodávateľovi vyplývali iba z faktúry, ako formálnej podmienky, ale zásada neutrality DPH vyžaduje, aby sa odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe priznalo len, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky.
54. Je potrebné pripomenúť, že daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní a tiež vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.
55. Daňové orgány pri vyrubovacom konaní majú na výber z dvoch alternatív právneho posúdenia, ktoré závisí od skutočného stavu veci zisteného pri daňovej kontrole.
56. Pokiaľ by sa v konaní nepreukázalo, že zdaniteľné obchody vôbec neprebehli, alebo by sa zistilo, že plnenia deklarované daňovým subjektom sa u neho nenachádzajú, resp. nezanechali žiadnu stopu svojej existencie, alebo z dôkazov produkovaných daňovým subjektom nevyplýva existencia materiálneho plnenia, správca dane by mohol uzavrieť, že daňovému subjektu tovar alebo služby neboli nikdy dodané.

Zároveň by potom bolo namieste konštatovať, že daňový subjekt preukazne nebol súčasťou reálnych plnení, z ktorých si uplatňoval odpočet dane. Za určitých okolností by bolo možné tiež tvrdiť, že daňový subjekt bol súčasťou tvrdených obchodných vzťahov, ktoré ako celok vytvorili umelú situáciu, ktorej (jediným) cieľom bolo vytvoriť podmienky potrebné na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe. Vtedy by na takéto plnenia daňové orgány neprihliadali a daňovému subjektu by bolo možné odoprieť vrátenie príslušnej DPH uplatnenej z dodávateľskej (prijatej) faktúry.
57. Pokiaľ by sa v konaní preukázalo, že zdaniteľné obchody síce prebehli, avšak daňový subjekt bol pritom súčasťou obchodu (alebo reťazca obchodov), v ktorom sa vyskytol daňový podvod, resp. jedna z osôb poskytujúcich zdaniteľné plnenia z reťazca, ktorá vystavila faktúru, sa dopustila nezákonnosti, v takom prípade mohli daňové orgány zamietnuť daňovému subjektu právo odpočítať hodnotu splatnej alebo zaplatenej DPH, avšak len za predpokladu, že tieto orgány objektívne preukázali, že daňový subjekt vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. (napr. rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-80/11 z 21.06.2012 - Mahagében a Dávid, čl. 50).
58. Sťažovateľovi vyrubený rozdiel dane na DPH za príslušné zdaňovacie obdobie bol dôsledkom záveru správcu dane, že zo strany daňového subjektu (sťažovateľa) nebolo preukázané prijatie služieb podľa faktúr od na faktúrach uvedeného dodávateľa. Tým, že sťažovateľ neprodukoval dôkazy preukazujúce dodanie predmetných služieb, nesplnil podmienku práva na odpočítanie dane podľa zákona o DPH. V danom prípade teda nešlo teda o situáciu, kedy by sa daňové orgány zaoberali otázkou, že žalobcom boli prijaté služby dodané platiteľom dane. V daňovom konaní vzniknuté pochybnosti o dodaní služieb konkrétnym dodávateľom sťažovateľ nevyvrátil. V danom prípade nešlo o „zlyhanie“ na subdodávateľskom stupni, ale existovala dôvodná pochybnosť, že služby boli dodané osobou uvedenou na faktúre. Možno preto zhrnúť, že na zistený skutkový stav sa nevzťahoval právny rámec vychádzajúci z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Vikingo, ani v zmysle ďalšej obdobnej judikatúry vykonanie tzv. Axel Kittel testu, keďže aj ten sa vzťahuje na posúdenie účasti na daňovom podvode alebo zneužití práva, kedy konanie daňového subjektu in fraudem legis je postavené na existencii zdaniteľného plnenia.
59. Kasačný súd sa uvedeným konštatovaním nijako neodkláňa od cha´pania a konceptu ins˘titu´tu pra´vnej zodpovednosti, z ktorého vyplýva, z˘e nikto nemo^z˘e zna´s˘at˘ zodpovednost˘ za konanie tretieho subjektu, na ktore´ nema´ z˘iaden dosah, resp. ktore´ je mimo jeho vplyvu a moci aprobovanej pra´vom. Nedostatky v u´c˘tovnej evidencii, pri´padne akejkol˘vek inej dan˘ovo relevantnej dokumenta´cii, ako aj ine´ nezrovnalosti na strane tretej osoby nemoz˘no bez opory v za´kone pric˘i´tat˘ na t˘archu dan˘ove´ho subjektu, ktory´ je s touto osobou v doda´vatel˘sko-odberatel˘skom vzt˘ahu. Súdny dvor (ani vnútroštátna judikatúra) však neprikazuje správcovi dane v prípadoch zistených nedostatkov na strane treti´ch subjektov priznať kontrolovanému daňovému subjektu právo na odpočet dane automaticky bez ohľadu na ďalšie okolnosti, ale len konštatuje, že to bez ďalšieho (dokazovania) nemá viest˘ k za´veru o nepreuka´zani´ existencie zdanitel˘ne´ho plnenia. Právne významným predpokladom na prospech priznania práva na odpočet dane je zistenie, z˘e kontrolovany´ dan˘ovy´ subjekt disponuje vlastny´mi dan˘ovo vy´znamny´mi do^kazmi, ktore´ preukazuju´ opak.
60. „Dan˘ovy´ subjekt ma´ v dan˘ovom konani´ dve za´kladne´ povinnosti: povinnost˘ tvrdit˘ a povinnost˘ svoje tvrdenia doka´zat˘. Forma´lne sa obe tieto povinnosti realizuju´ tak, z˘e dan˘ovy´ subjekt poda´ riadne vyplnene´ dan˘ove´ priznanie (povinnost˘ tvrdit˘), pric˘om spolu s ni´m predloz˘i´ spra´vcovi dane pi´somne´ doklady, ktore´ je podl˘a pra´vnych predpisov povinny´ viest˘ (do^kazna´ povinnost˘). Takto si dan˘ovy´ subjekt splni´ svoje povinnosti v dan˘ovom konani´, teda aj povinnost˘ do^kaznu´. Ak vs˘ak spra´vca dane pri preverovani´ uvedeny´ch pi´somny´ch podkladov preuka´zatel˘ne spochybni´ vierohodnost˘, pravdivost˘ alebo u´plnost˘ do^kazov predloz˘eny´ch dan˘ovy´m subjektom, potom moz˘no kons˘tatovat˘, z˘e spra´vca dane splnil svoju do^kaznu´ povinnost˘ a v takom pri´pade je opa¨t˘ len na dan˘ovom subjekte, c˘i predloz˘eni´m alebo navrhnuti´m d˘als˘i´ch do^kazov vyvra´ti spochybnenie jeho po^vodny´ch do^kazov spra´vcom dane. Ty´mto spo^sobom docha´dza v procese dokazovania v dan˘ovom konani´ k presu´vaniu do^kazne´ho bremena medzi spra´vcom dane a dan˘ovy´m subjektom, c˘o predstavuje prakticke´ vyjadrenie kombina´cie uplatn˘ovania za´sady vyhl˘ada´vacej a za´sady prejednacej“ (rozhodnutie U´stavne´ho su´du Slovenskej republiky sp. zn. I. U´S 377/2018 zo dn˘a 14. novembra 2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. U´S 401/09 zo dn˘a 16. decembra 2009).
61. Daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

62. Nepostacˇuje preto predlozˇitˇ faktu´ru a dodacie listy fotodokumentáciou zverejnených bilbordov, plagátov a panelov prípadne výpisy z účtu potvrdzujúce platby za fakturované tovary alebo služby. Pokiaľ spra´vca dane nadobudne na za´klade nedostatku predložených dôkazov alebo na základe v konaní vykonany´ch do^kazov do^vodnu´ pochybnostˇ o uskutocˇneni´ deklarovane´ho zdanitelˇne´ho plnenia, je oprávnený vyzvať danˇovy´ subjekt na predlozˇenie dˇalsˇi´ch do^kazov. Ty´mto sa na daňový subjekt prena´sˇa do^kazne´ bremeno. V su´lade s vysˇsˇie uvedeny´m kasacˇny´ su´d konsˇtatuje, zˇe pokialˇ daňový orgán v danˇovom konani´ vzniesol pochybnosti o splneni´ podmienok uplatnene´ho pra´va na odpocˇi´tanie dane, bolo do^kazny´m bremenom stˇazˇovatelˇa tieto pochybnosti vyvra´titˇ budˇ priamo predlozˇeni´m relevantny´ch do^kazov alebo na´vrhom vykonania dˇalsˇi´ch do^kazov.
63. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie dane je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou na faktúre je zákonnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nebolo uskutočnené, potom len formálna existencia faktúry, ako aj ďalších listinných dôkazov, napr. dokladov o zaplatení alebo dodacích listov, nie je predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Pri preukazovani´ je vy´znamny´ aj charakter zdanitelˇne´ho plnenia.
64. Odpočítanie dane je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky. Daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, odrážajú realizované plnenie. Len pokiaľ nad všetky pochybnosti zodpovedá predložená faktúra reálnemu plneniu, možno akceptovať na základe nej odpočítanie dane.
65. V prípade, že zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že daňovým subjektom predložené písomnosti naozaj odrážajú uskutočnené zdaniteľné plnenie, je možné v nich obsiahnuté informácie považovať za relevantný či rozhodujúci dôkaz. Správca dane svojimi zisteniami môže dôvodne spochybniť, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako je to uvedené na predložených faktúrach. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia a doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, ak považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazať, akým konkrétnym spôsobom má preukázať pravdivosť svojich tvrdení.
66. Kasačný súd súhlasil so záverom daňových orgánov, že sťažovateľ nepredložil žiadne jednoznačné doklady, ktoré by preukazovali dodanie služieb práve na faktúrach uvedenou spoločnosťou a neuviedol ani žiadne bližšie informácie o tom, kto, kde, kedy a za akých konkrétnych okolností služby dodal, nešpecifikoval konkrétne služby, ich rozsah a podobne.
67. Pokiaľ žalobca namietal nedostatočné odôvodnenie kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku, kasačný súd konštatoval, že napadnutý rozsudok správneho súdu ako celok nie je nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov. Jeho odôvodnenie obsahuje dostatočné odborné argumenty vysvetľujúce právny názor súdu na relevantné žalobné námietky a zároveň poskytuje dostatočný základ na jeho vecné preskúmanie v kasačnom konaní. Námietky žalobcu sú v odôvodnení napadnutého rozsudku podrobne opísané, pričom je zrejmé, že sa správny súd nimi zaoberal a zrozumiteľne sa s nimi vysporiadal. Súd hodnotí dostatočné odôvodnenie rozhodnutia správneho súdu (rovnako aj správneho orgánu) len v miere jeho minimálnej argumentačnej kvality a interpretačnej schopnosti, na základe akých logických úsudkov a zvážení všetkých dôkazov správny súd vydal meritórne rozhodnutie. I keď z pohľadu účastníka konania by mohlo každé rozhodnutie vykazovať vyššie kvalitatívne i kvantitatívne parametre, z aspektu minimálnych nárokov na preskúmateľnosť kasačný súd napadnutý rozsudok nepovažuje za odôvodnený spôsobom, ktorým by bol porušený § 139 ods. 2 SSP.
68. Kasačný súd záverom konštatuje, že podľa jeho názoru sa správny súd posudzovanou vecou zaoberal dôsledne. Vysporiadal sa s podstatnými námietkami sťažovateľa a vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré náležite aj odôvodnil, pričom dospel k správnym a nepochybným záverom o zákonnosti preskúmavaného rozhodnutia. Na základe uvedených zistení kasačný súd nepovažoval sťažnostné body kasačnej sťažnosti za opodstatnené, a preto podľa § 461 SSP kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.
69. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu podľa § 167 v spojení s § 467 ods. 1 SSP nepriznal a žalovanému ich náhrada je možná len za splnenia podmienok uvedených v ust. § 168 SSP, ktoré nenastali.
70. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

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