

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 1Sžfk/59/2021  
Identifikačné číslo spisu: 2019200303  
Dátum vydania rozhodnutia: 27. apríla 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Juraj Vališ  
Funkcia: predseda senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:2019200303.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. (spravodajca) a členiek senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a JUDr. Anity Filovej, v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): ADA WASTE, s.r.o., so sídlom Bratislavská 1611/74, Galanta, IČO: 36 242 560, právne zastúpený: Advokátska kancelária BĀNOS & KOŠŪTOVÁ s. r. o., so sídlom Hlavná 979/23, Galanta, IČO: 47 551 372, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 5952/63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101796421/2019 z 23. júla 2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/162/2019-87 z 10. júna 2020 v znení opravného uznesenia Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/162/2019-132 z 2. marca 2021, takto

### rozhodol:

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

II. Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

### Odôvodnenie

I. Priebeh administratívneho konania a správneho súdneho konania

1. Krajský súd v Trnave (ďalej len „správny súd“) napadnutým rozsudkom postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného č. 101796421/2019 z 23. júla 2019 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“), ktorým žalovaný postupom podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava (ďalej aj „správca dane“) číslo č. 100674915/2019 z 19. marca 2019 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku žalobcovi určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu 3 721,21 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2015 na základe neuznania odpočítania dane z dodávok obalov z lepenky a z papiera od deklarovaného dodávateľa DAREC, a.s.

2. V zdaňovacom období apríl 2015 si žalobca uplatnil nárok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH z faktúr vystavených spoločnosťou DAREC, a.s. Správca dane nárok na odpočítanie dane sťažovateľovi neuznal s poukazom na neexistenciu splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane keďže v zistenom fakturačnom reťazci GLOBAL AGENCY, spol. s r.o. --- QUIRINIUS, s.r.o. --- Milbery s. r. o. --- DAREC, a.s. --- žalobca nebola preukázaná reálna existencia tovaru - pohybu tovaru medzi spoločnosťami, s čím sa stotožnil v napadnutom rozhodnutí i žalovaný.

3. Dôvodom nepriznania práva na odpočítanie dane bola teda skutočnosť, že tok tovaru podľa zistení správcu dane s ktorými sa stotožnil i žalovaný, nebol reálny, ale mal byť iba fiktívny, v dôsledku čoho nedošlo k splneniu hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane žalobcom.

4. Žalobca namietal, že napadnuté rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov, vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci a zistenie skutkového stavu žalovaným je nepostačujúce na riadne posúdenie veci.

5. Nesúhlasil so závermi žalovaného pokiaľ ide o prepojenosť na obchode zúčastnených spoločností a podľa jeho názoru vykonané dokazovanie i svedecká výpoveď preukazujú, že k obchodom reálne došlo, keď boli riadne zaúčtované. Zároveň najmä

a. nepovažoval za dôvodné spochybňovať pohyb tovaru medzi spoločnosťami tým, že spoločnosti nemali zamestnancov,

b. ak by aj malo ísť o podvodné konanie medzi spoločnosťami, v konaní nebolo preukázané, že by sa žalobca na podvode podieľal,

c. pokiaľ ide o výber jeho obchodných partnerov, títo boli v čase obchodovania v poriadku,

d. žalovanému poskytoval súčinnosť a predložil všetky potrebné doklady, ktoré mal k dispozícii, pričom v jeho moci nebolo zabezpečiť dodanie dokladov zo strany ostatných subjektov,

e. predložené dôkazy preukazujú uskutočnenie deklarovaných zdaniteľných plnení,

f. poukazoval na právny názor Najvyššieho súdu SR deklarovaný v rozhodnutí sp.zn. 3Sžf/1/2011, podľa ktorého dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne a na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa alebo jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i prípadnú núdzu správcu dane,

g. žalobca disponuje relevantnými účtovnými dokladmi, potvrdeniami a dokladmi, ktorými bola jeho dôkazná povinnosť naplnená, namietajúc že správca dane ako aj žalovaný sa s nimi nesprávne vysporiadal, a

h. argumentoval právnym názorom Najvyššieho súdu SR vysloveným v rozhodnutí sp.zn. 5Sžf/22/2009 a Európskeho súdneho dvora v rozhodnutiach C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (Optigen) a C-439/04, C-440/04 (Kittel).

6. Krajský súd považoval námietky daňového subjektu, že z jeho strany preukázal, či už po formálnej, ako i obsahovej stránke to, že predmetný fakturovaný obchod bol riadne zrealizovaný, za nedôvodné. Uviedol, že daňovému subjektu nebola pripísaná na ťarchu nekontaktnosť spoločností v popísanom reťazci, ako sa mylne domnieva. Podľa krajského súdu zistené dôkazy boli v zásadných otázkach týkajúcich sa deklarovaných dodávok vzájomne rozporné a ktoré preto bez pochybností nepotvrdzujú, že sa zdaniteľné obchody uskutočnili tak, ako deklarujú predložené faktúry a preto bolo správcom dane dôvodne spochybnené uskutočnenie zdaniteľných obchodov.

7. Podľa krajského súdu výsledky dokazovania aj podľa jeho vyhodnotenia nemožno považovať za preukazujúce realizáciu dodávok žalobcom deklarovaným spôsobom, ktorý bol zisteniami správcu dane spochybnený do takej miery, že odôvodňuje záver o nenaplnení zákonných podmienok uplatnenia oslobodenia od dane alebo odpočítania dane z pridanej hodnoty.

## II. Kasačná sťažnosť žalobcu a vyjadrenie žalovaného

8. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) prostredníctvom splnomocneného právneho zástupcu riadne a včas kasačnú sťažnosť z

dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f/ a g/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) a navrhol, aby kasačný súd zrušil rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

9. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uviedol, že správny súd svoje závery neodôvodnil a len sa priklonil k názoru žalovaného. Trval na skutočnosti, že riadne preukázal všetky tvrdené skutočnosti, všetky na obchodovaní zúčastnené spoločnosti boli v čase obchodovania so sťažovateľom v poriadku, všetky obchody prebiehali štandardne a faktúry boli riadne uhradené. Nesúhlasil s tým, aby niesol zodpovednosť za správanie sa svojich obchodných partnerov, keď preložil dôkazy, ktoré prerukujú jeho tvrdenia.

10. Poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp.zn. 5Sžf/22/2009 a uviedol, správca dane i žalovaný svoje zistenia opreli o skutkové zistenia a nedostatky na strane iného subjektu ako je sťažovateľ.

11. Nesúhlasil so stanoviskom správneho súdu o svojej participácii na daňovom podvode a tvrdil, že v daňovom konaní vyvinul maximálnu možnú spoluprácu a predložil všetky jemu dostupné doklady. Nesúhlasil ani s vyhodnotením svedeckých výpovedí zo strany krajského súdu a nie je pravdou že by boli rozporuplné.

12. Prvostupňové ako i napadnuté rozhodnutie sťažovateľ považoval za nedostatočne odôvodnené keďže v nich nebolo vysvetlené, akými úvahami boli vedení pri hodnotení dôkazov a namietať nedostatočné vyrovnanie sa s námietkami a návrhmi účastníkov konania.

13. Sťažovateľ mal za to, že pokiaľ by aj bol súčasťou podvodného reťazca, skutočnosť, že s predmetnými spoločnosťami obchodoval, automaticky nezakladá prezumpciu jeho viny. Všetky obchody sťažovateľa s predmetnými spoločnosťami prebiehali štandardne a úhrady faktúr boli tiež riadne realizované. Podľa sťažovateľa výsledky dokazovania dostatočne preukazujú realizáciu dodávok jemu a následne aj jeho odberateľom. Sťažovateľ si tak splnil svoju dôkaznú povinnosť a skutkový, ako aj právny stav riadne preukázal.

14. Poukázal na súdnu prax, a to najmä na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf/1/2011 a sp.zn. 5Sžf/22/2009 a na rozsudky Krajského súdu v Bratislave sp.zn. 2S/78/2019 a sp.zn. 5S/193/2016.

15. Žalovaný vo svojom vyjadrení z 12. októbra 2020 uviedol, že námietky žalobcu uvedené v kasačnej sťažnosti sú obdobné ako námietky uvedené v správnej žalobe. Preto odkázal na odôvodnenie žalovaného rozhodnutia i na vyjadrenie k žalobe, v ktorom sú podrobne uvedené všetky okolnosti vyrubenia rozdielu dane, právne posúdenie a zotrval v plnom rozsahu na svojich vyjadreniach a záveroch v danej veci.

### III. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

16. V zmysle čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „zákon č. 757/2004 Z.z.“) odo dňa 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky činnosť a stal sa príslušným na konanie vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konali senáty správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Predmetná kasačná sťažnosť bola predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky a bola zaregistrovaná pod pôvodnou spisovou značkou. V zmysle uvedeného je od 1. augusta 2021 na konanie o predmetnej kasačnej sťažnosti príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola v zmysle § 51 ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. v súlade s platným a účinným Rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených Ministerstvom spravodlivosti SR pridelená senátu 5S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej

republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

17. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky [www.nssud.sk](http://www.nssud.sk) podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky pritom dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

18. Keďže obdobná vec rovnakých účastníkov konania v rámci posúdenia prakticky rovnakej právnej otázky bola predmetom konania a rozhodovania kasačného súdu v právnej veci sp.zn. 4Sfk/4/2021 z 15. novembra 2022 (aj sp.zn. 4Sfk/9/2021, 4Sfk/8/2021 a 4Sfk/3/2021), kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP na rozhodnutie sp.zn. 4Sfk/4/2021 poukazuje, v celom rozsahu sa s ním stotožňuje a na jeho vybrané časti odkazuje:

„59. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

60. Kasačný súd uvádza, že sa v podstatnom rozsahu stotožňuje s odôvodnením rozsudku správneho súdu, preto naň odkazuje, a aby zbytočne neopakoval detaily skutkového stavu a argumentáciu správneho súdu, obmedzí sa iba na rozvinutie niektorých jej častí a uvedie svoje doplnujúce závery.

61. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnych, ako aj formálnych podmienok, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Preto považuje kasačný súd za správny záver správneho súdu, že postup i rozhodnutia daňových orgánov boli v súlade so zákonom, najmä pokiaľ ide o kľúčovú otázku, že sťažovateľ neunesol v administratívnom konaní dôkazné bremeno na preukázanie uskutočnenia sporných dodávok, z ktorých si uplatnil odpočítanie dane na vstupe.

62. Kasačný súd má za to, že sťažovateľ v konaní opakovane uplatňoval prakticky totožné námietky a ani v samotných sťažnostných bodoch neuviedol žiadne skutočnosti, ktorými by aspoň spochybnil podrobne zdôvodnené závery správneho súdu prezentované v napadnutom rozsudku. Sťažnostné body kasačnej sťažnosti sú všeobecné a neobsahovali vecné argumenty proti konkrétnym skutkovým zisteniam, či právnym záverom krajského súdu. Kasačný súd preto môže len odkázať na dôvody napadnutého rozsudku, tak pokiaľ ide o neunesenie dôkazného bremena a sťažovateľom nevyvrátené objektívne pochybnosti o uskutočnení ním deklarovaných dodávok, ako aj o vedomú účasť sťažovateľa na obchodnom reťazci spoločností, v ktorom došlo k fiktívnym transakciám a nedovoleným daňovým únikom. Čo sťažovateľ v kasačnej sťažnosti takmer nijako nerozporoval.

63. K sťažnostnému bodu, ktorým sťažovateľ namietal neprimerané zaťaženie dôkazným bremenom i za iné daňové subjekty, na ktoré nemá dosah, kasačný súd uvádza, že judikatúra vo veci preukazovania uskutočnenia zdaniteľného plnenia je rozsiahla a jasne sa ustálila v tom, že nepostačuje predložiť formálne doklady (napr. faktúry či dodacie listy), ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú a objektívne podloženú pochybnosť o reálnosti zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Sťažovateľ odkazoval na dnes už prekonanú judikatúru, navyše závery tam ustálené nie je možné v prejednávanej veci aplikovať aj preto, že v daňovom konaní nebola bez pochybností preukázaná ani samotná existencia tovaru, ktorý mal byť predmetom dodávok.

64. Sťažnostný bod týkajúci sa porušenia práva sťažovateľa na spravodlivý proces sťažovateľ v podstate odôvodnil len tým, že nesúhlasí s vyhodnotením preukázania uskutočnenia deklarováných obchodov a tvrdil, že správny súd svoje závery nedostatočne odôvodnil, pretože neuviedol, akými úvahami sa spravoval, ako aplikoval dotknutú právnu úpravu a ako sa vysporiadal s jeho námietkami. K predmetnej námietke kasačný súd uvádza, že sa s ňou nie je možné v žiadnej miere stotožniť a odkazuje na detailné zhrnutie skutkového stavu správnym súdom, ako aj na podrobné právne posúdenie veci.

65. Podľa názoru kasačného súdu sa správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku starostlivo vysporiadal s argumentáciou sťažovateľa o ním predložených dokladoch, ako aj s namietanými výpoveďami. Skutočnosť, že sťažovateľ sa s posúdením veci správnym súdom po právnej stránke nestotožňuje, ešte nespôsobuje nepreskúmateľnosť kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku či jeho nedostatočné odôvodnenie.“

19. Nad rámec citovaného odôvodnenia rozhodnutia sp.zn. 4Sfk/4/2021 kasačný súd uvádza, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi - osobe registrovanej pre daň z pridanej hodnoty) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a/ smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej „Smernica 2006/112/ES“) a jej implementácie v právnom poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t.j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté.

20. Vyššie uvedené podmienky upravené v Smernici 2006/112/ES sú prevzaté do zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). Platiteľ dane (sťažovateľ) si môže v zmysle zákona o DPH odpočítať daň:

- dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),
- daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru (§ 19 ods. 1 zákona o DPH) služby (§ 19 ods. 2 zákona o DPH),
- daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH),
- zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH), čo je však formálnou a nie hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane.

21. V prejednávanej veci bola správcou dane pri dodávateľovi DAREC, a.s. spochybnená druhá hmotnoprávna podmienka - materiálna existencia plnenia - obalov z lepenky a z papiera. V prípade, ak správca dane relevantne spochybní splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane, je sťažovateľ následne povinný pochybnosti správcu dane vyvrátiť a preukázať, že hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane splnil. V prejednávanej veci okrem pochybností spôsobených výpoveďami svedkov najmä nebol preukázaný pôvod tovaru a ani jeho preprava a ani neboli predložené skladové evidencie tovaru. Sťažovateľ si svoju dôkaznú povinnosť následne nespĺnil. Kasačný súd preto taktiež konštatuje, že sťažovateľ pochybnosti správcu dane ohľadom dodania tovarov od spoločnosti DAREC, a.s. nevyvrátil a preto si nespĺnil svoju dôkaznú povinnosť, čoho dôsledkom bol záver správcu dane a žalovaného o nespĺnení hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane sťažovateľom.

22. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti

rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať. V nadväznosti na vyššie uvedené kasačný súd poukazuje na uznesenie Ústavného súdu SR zo dňa 14. novembra 2018, sp. zn. I. ÚS 377/2018-53, v zmysle ktorého „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“.

23. V prejednávanej veci bolo aj s poukazom na vyššie popísané aspekty a mechanizmus prenosu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom na sťažovateľovi, aby relevantným spôsobom (nielen formálnymi dokladmi) preukázal dôvodnosť ním uplatneného nároku na odpočítanie dane v príslušnom zdaňovacom období, t.j., že došlo k reálnemu dodaniu tovarov - obalov z lepenky a z papiera, ktorých dodávku deklaroval predložením faktúr od spoločnosti DAREC, a.s. Bolo tak primárne na sťažovateľovi, aby preukázal, že došlo k reálnemu uskutočneniu zdaniteľných plnení.

24. Kasačný súd v tejto otázke opäť poukazuje na obdobnú vec sťažovateľa, o ktorej kasačný súd rozhodol rozsudkom sp.zn. 4Sfk/8/2021 zo dňa 28. februára 2023, ktorým kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietol. Keďže sa kasačný súd stotožnil i s týmto právnym posúdením v danej veci, a zároveň išlo o obdobnú vec, poukazuje i na toto rozhodnutie, z ktorého odôvodnenia vyplýva, že:

„65. Posudzujúc splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane kasačný súd uvádza, že v predmetnom prípade bola sporná samotná existencia materiálneho plnenia, t.j. dodanie tovaru - železný odpad, medené katódy (CU katódy) obaly z papiera a lepenky od deklarovaných dodávateľov sťažovateľovi, nakoľko orgánmi finančnej správy bolo spochybnené, že k plneniu došlo (materiálna neexistencia zdaniteľného plnenia). Správny súd zhodne s orgánmi finančnej správy uzavrel, že bolo preukázané, že v predmetnom prípade zjavne nedošlo k reálnemu dodaniu tovaru, nakoľko nie je potvrdený samotný pôvod tovaru a rovnako nie je preukázané ani kde deklarovaný tovar skončil a teda priamemu dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť, čo je základná podmienka pre uplatnenie odpočítania dane v zmysle zákona o DPH (§ 19 ods. 2). Z rozhodnutia žalovaného jasne vyplýva, že ani nekontaktnosť spoločností v obchodnom reťazci nebola pripísaná na ťarchu sťažovateľa.

...

67. Z dokazovania vykonaného správcom dane zároveň vyplýva, že spoločnosti zapojené do obchodného reťazca nepredložili skladové evidencie, pôvod a ani prepravu samotného tovaru. Rovnako ani sťažovateľ nepredložil riadnu skladovú evidenciu, z ktorej by bol zrejmý počiatkový stav a aktuálny zostatok tovaru. Sťažovateľom predložené skladové karty neodzrkadľovali reálny pohyb tovaru v súlade s postupmi účtovania. Na základe všetkých vyššie uvedených skutočností možno konštatovať, že žalovaný, ako aj správny súd správne vyhodnotili, že dodávatelia sťažovateľa ako ani sťažovateľ nikdy reálne tovar nenadobudli ale ho spätne dodali slovenským spoločnostiam v reťazci a tak daňovému subjektu ako odberateľovi nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2

zákona o DPH v nadväznosti na § 51 zákona o DPH a neboli splnené podmienky na postup podľa § 69 ods. 12 písm. a/ zákona o DPH.

68. V danom prípade, podľa názoru kasačného súdu bolo dokazovanie vykonané v dostatočnom rozsahu na prijatie záverov, ktoré sa odrazili v napadnutom rozhodnutí žalované ako aj v rozhodnutí napadnutého rozsudku správneho súdu. Kasačný súd tiež podotýka, že sťažovateľ nijakým konkrétnym spôsobom nekonkretizoval, na základe akých skutočností považuje skutkový stav zistený žalovaným za nedostatočný, neuviedol, aké ďalšie dôkazy by mali byť vykonané, resp. čo konkrétne malo byť nimi v súdnej veci preukázané.

69. K sťažnostnému dôvodu, ktorým sťažovateľ namietol rozpor s rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp.zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011 a sp.zn. 5Sžf/22/2009 zo dňa 23.02.2010 - čl. III kasačnej sťažnosti - „Ustálená súdna prax“ (pozn.: jedná sa o podpornú argumentáciu vo vzťahu ku kasačným dôvodom uvedeným v bode 59 tohto rozsudku), kasačný súd uvádza, že judikatúra k otázke rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila na tom, že nepostačuje predložiť faktúru, prípadne i zmluvu, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, ako aj na uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II.ÚS 705/2017 ...“

#### IV. Záver a trovy konania

25. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

26. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

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

#### **Poučenie :**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

