

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 1Sfk/39/2021  
Identifikačné číslo spisu: 3020200278  
Dátum vydania rozhodnutia: 31. januára 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Fečík  
Funkcia: predseda senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3020200278.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v kasačnom senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Hardware Support s.r.o., so sídlom Brnianska 2417, 911 05 Trenčín, IČO: 46 178 899, právne zast. BENČÍK & PARTNERS, s.r.o., so sídlom Aurela Stodolu 12, 080 01 Prešov, IČO: 36 860 441, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101079736/2020 zo dňa 24.06.2020, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 11S/114/2020 zo dňa 08.06.2021, 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 nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

### O d ô v o d n e n i e

- I.  
Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Na základe výsledkov daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“), za zdaňovacie obdobie január - február 2018, vykonanej u žalobcu, vydal Daňový úrad Bratislava (ďalej aj „správca dane“) rozhodnutie č. 100551944/2020 zo dňa 27.02.2020, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov žalobcovi vyrubil rozdiel v sume nadmerného odpočtu 21.960,- eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2018. Správca dane neuznal odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa Amelle, s.r.o. (v súčasnosti biznes kompaniya, s.r.o., v likvidácii).

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 101079736/2020 zo dňa 24.06.2020 prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

3. Rozhodnutie žalovaný odôvodnil tým, že dodávky tovaru v obchodnom reťazci INDUSTRY HOLDING, s.r.o., Master Pro Plus, s.r.o., Amelle, s.r.o. a Hardware Support, s.r.o. sa neuskutočnili, fakturovaný tovar nebol reálne dodaný, dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. (ďalej aj „zákon o DPH“) na základe reálneho dodania tovaru, ale iba podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH, teda v dôsledku uvedenia dane na faktúre. Správca dane preto správne neuznal platiteľovi nárok na odpočítanie dane v zdaňovacom období február 2018 vo výške 21.960,- eur, pričom skonštatoval porušenie § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH.

## II.

### Konanie pred krajským súdom

4. Dňa 08.06.2021 Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj „krajský súd“) vyhlásil rozsudok sp. zn. 11S/114/2020, ktorým zamietol žalobu podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) ako nedôvodnú a nepriznal žalovanému náhradu trov konania. Krajský súd mal za to, že záver správcu dane a žalovaného, že vykonaným dokazovaním bolo spochybnené, že spoločnosť Amelle, s.r.o. ako dodávateľ žalobcu nedodala tovar uvedený na sporných faktúrach, pričom žalobca si neoprávnené uplatnil právo na odpočet dane z dodávateľskej faktúry od uvedeného dodávateľa, je opodstatnený a plne súladný s ustálenou rozhodovaciou praxou kasačného súdu.

5. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že:

- správca dane správne odmietol vykonanie výsluchu Z. M., ktorého vzhľadom na jeho nedostatočnú identifikáciu a opis nebolo možné stotožniť a v rámci konania zostal fiktívnou osobou, nakoľko okrem konateľa žalobcu s nikým nikdy nekomunikoval,

- žalobca v konaní nedoložil také dôkazy, ktorými by preukázal, že fakturovaný tovar a služby boli reálne uskutočnené dodávateľom uvedeným na faktúrach (spoločnosťou Amelle, s.r.o.). Správca dane nadobudol pochybnosti okrem iného aj tým, že sporné faktúry boli vystavené dodávateľskou spoločnosťou, ktorá nemala personálne, materiálne ani majetkové pomery na zabezpečenie dodávok, pričom konateľ spoločnosti, ktorý mal zabezpečiť dodávky, si nevedel spomenúť na žiadneho konkrétneho dodávateľa ani prepravcu, ktorý zabezpečoval tovar za viac ako 100.000,- eur. Rovnako ako sám žalobca nevedel uviesť bližšie okolnosti ohľadne danej dodávky, pričom podľa vlastných slov tovar v hodnote viac ako 100.000,- eur ani neskontroloval, ani nepredložil taký doklad, ktorý by bezpochyby preukazoval reálne vykonanie dodávky spoločnosťou Amelle, s.r.o.. Ďalšou podstatnou okolnosťou je, že konateľ dodávateľskej spoločnosti (Master Pro Plus, s.r.o.) nevedel uviesť, či dodali nejaký tovar Amelle, s.r.o., avšak uviedol, že za uvedenú spoločnosť konal konateľ Amelle, s.r.o.. Podstatným bolo zistenie, že dodávateľia spoločnosti Master Pro Plus, s.r.o. v rozhodnom období február 2018 (spoločnosti INDUSTRY HOLDING, s.r.o. a Holonic Solutions, s.r.o.) neboli platiteľmi DPH a nemohli vystavovať faktúry s DPH. Spoločnosť INDUSTRY HOLDING, s.r.o. (rovnako ako spoločnosť Holonic Solutions, s.r.o.) nepodala v rozhodnom období daňové priznanie k DPH a kontrolné výkazy mala nulové. Ďalej podstatnou skutočnosťou bolo zistenie, že konateľ deklarovaného odberateľa poprel akúkoľvek činnosť spoločnosti, pričom nepoznal žalobcu, jeho konateľa a ani nemal vedomosť o žiadnom obchode. Údajný zástupca odberateľa Z. M. nie je stotožnenou osobou, pričom žalobca nebol schopný dodať identifikačné údaje o tejto osobe. Krajský súd konštatoval, že je značne neštandardné v obchodnej praxi uzavrieť obchod v státisícových hodnotách s neznámou osobou, pričom sa nestretnúť ani s konateľom odberateľa. Súčasne úhrada záväzku z takéhoto obchodu od tretej osoby, ktorá nebola stranou obchodu, je rovnako neštandardná. Krajský súd uviedol, že všetky tieto skutočnosti oprávnené navodili pochybnosti správcu dane o reálnom uskutočnení dodania tovaru žalobcovi spoločnosťou Amelle, s.r.o., resp. pochybnosti o akomkoľvek dodaní tovaru žalobcovi kýmkoľvek,

- je nepravdepodobné a neštandardné, aby Z. ako konateľ spoločnosti Amelle, s.r.o. nemal vedomosť o subjektoch, s ktorými spolupracuje, rovnako ako svedok J. U., nevedel uviesť spoločnosti, od ktorých tovar nakúpil a zároveň ani nevedel nič konkrétne uviesť o deklarovaných dodávkach tovarov.

Rovnako žalobca nevedel uviesť žiadne podstatné skutočnosti o osobe konajúcej za odberateľa, pričom tvrdil, že si neskontroloval ani dodávku tovaru v hodnote viac ako 100.000,- eur. Krajský súd uzavrel, že žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno, spoľahlivo nepreukázal, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Preto nemohol byť nárok na odpočet dane za zdaňovacie obdobie február 2018 uznaný ako oprávnený,

- k námietke žalobcu, že správca dane nevykonával navrhované dôkazy výsluchom Z. M. a A. H., krajský súd uviedol, že v zmysle § 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie a rozhodne, ktoré dôkazy vykoná. Krajský súd mal za to, že navrhované vypočutie svedkov by nebolo účelné, nakoľko A. H. je nekontaktný a Z. M. je nestotožnená osoba, ktorú sa napriek výzve správcu dane nepodarilo identifikovať. Podľa krajského súdu správca dane dostatočne zistil skutkový stav a ďalšie vykonané úkony by boli nadbytočné a nevedli by k lepšiemu alebo úplnejšiemu objasneniu skutkových zistení,

- daňová kontrola a po nej nasledujúce vyrubovacie konanie neprebiehali bez vedomosti a už vôbec nie bez aktívnej ingerencie žalobcu ako účastníka administratívneho konania. Žalobca mal po celú dobu daňového konania možnosť aktívne sa zúčastňovať úkonov správcu dane prostredníctvom práv príslušiacich mu daňovým poriadkom, vyjadroval sa k jednotlivým zisteniam správcu dane, ku ktorým následne správca dane v zmysle daňového poriadku zaujímal stanoviská, s ktorými potom oboznamoval žalobcu. Krajský súd poukázal na to, že daňová kontrola sa týka vlastnej podnikateľskej činnosti žalobcu a ním deklarovaných obchodov, s ktorými musel byť oboznámený a už v prvotných štádiách daňovej kontroly mal faktickú možnosť pripraviť sa na účinné a efektívne využívanie svojich práv,

- k námietke o presúvaní dôkazného bremena krajský súd uviedol, že z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane v posudzovanom prípade zákonným spôsobom viedol dokazovanie, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci s tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly všetky potrebné podklady a dôkazy pre svoje rozhodnutie, bez ohľadu na to, či tieto dôkazy boli v prospech alebo v neprospech žalobcu a tieto i správne vyhodnotil. Krajský súd poukázal na to, že rozhodovacou praxou kasačného súdu je ustálené, že pokiaľ správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov na faktúre (k čomu v posudzovanom prípade nepochybne došlo), musí daňový subjekt (žalobca) v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Na strane žalobcu v postavení daňového subjektu totiž nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie a preukázať všetky skutočnosti potrebné pre priznanie nároku na odpočet DPH. Dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte. Krajský súd sa preto nestotožnil s tvrdením žalobcu, že žalovaný a správca dane nezákonne zaťažili žalobcu dôkazným bremenom,

- žalobca má povinnosť prijať všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, pričom určenie opatrení, ktoré možno v konkrétnom prípade požadovať od žalobcu uplatňujúceho si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jeho plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností konkrétneho prípadu vo veci samej (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj „Súdny dvor EÚ“) v spojených veciach Mahagében kft. a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11). Krajský súd uviedol, že možno od žalobcu spravodlivo požadovať, aby mal vedomosť o svojich obchodných partnerov. Za stavu, že žalobca podstúpi riziko a začne s nedôveryhodným subjektom obchodovať, musí si byť vedomý toho, že na preukázanie reálnosti dodávok od takejto spoločnosti bude musieť správcovi dane predložiť také dôkazy, ktoré reálnosť dodávok bez akýchkoľvek pochybností potvrdia,

- daňové orgány vychádzali pri svojom rozhodovaní z dokazovania orientovaného na predmet daňového konania, a to v rozsahu postačujúcom na učinenie záveru o nepreukázaní dodania tovaru dodávateľom Amelle, s.r.o., resp., že nedošlo k realizácii dodávky žalobcovi a od žalobcu jeho odberateľovi. Na základe nimi vykonaného dokazovania s poukazom na § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH potom vec posúdili tak, že žalobca si uplatnil nárok na odpočítanie dane v kontrolovanom zdaňovacom období v rozpore so zákonom, keď nepreukázal, že zdaniteľné plnenia boli skutočne realizované dodávateľskou spoločnosťou tak, ako je deklarované na sporných faktúrach,

- pochybnosti správcu dane a žalovaného v danej veci o reálnosti predmetných obchodov na základe sporných faktúr sú založené na skutočnostiach, ktoré vyplynuli z dokazovania vykonaného správcom dane za účelom preverenia tvrdení žalobcu. Správca dane správne zamerl a rozšíril dokazovanie aj na

skutočnosti, ktoré presahujú rámec právnej sféry vplyvu žalobcu, t. j. aj na právne vzťahy týkajúce sa dodávateľa deklarovaného na sporných faktúrach a jeho subdodávateľov uvedených v kontrolných výkazoch, ako aj na skutočnosti týkajúce sa odberateľského vzťahu. Správca dane mal právo preveriť existenciu zdaniteľných obchodov, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Nemal však povinnosť žalobcovi oznamovať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Krajský súd uviedol, že správca dane a žalovaný svoje rozhodnutia náležite odôvodnili a preto námietka žalobcu o nedostatočnom odôvodnení rozhodnutí je nedôvodná,

- k námietke žalobcu týkajúcej sa nesprávneho doručenia protokolu (v rozpore s § 30 ods. 5 daňového poriadku) krajský súd uviedol, že správca dane postupoval správne, keď doručoval prostredníctvom svojich zamestnancov osobne konateľovi žalobcu aj na inom mieste, ako je stanovené v § 30 ods. 5 daňového poriadku. Podstatné je, že bol protokol doručený v zákonnej lehote. Krajský súd uviedol, že § 30 ods. 1 daňového poriadku umožňuje doručenie protokolu aj priamo zamestnancom správcu dane, pričom správca dane zvolil tento postup, nakoľko mal obavy o včasné doručenie protokolu. Skutočnosť, že protokol doručili zamestnanci správcu dane v sobotu, nemožno vyhodnotiť ako podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej. Správca dane postupoval v súlade s § 30 ods. 1 daňového poriadku. Krajský súd mal za to, že § 30 ods. 5 daňového poriadku nepredstavuje špeciálnu právnu úpravu, od ktorej by sa správca dane nemohol odchýliť, ale ide o právnu úpravu, ktorá tak ako v iných právnych predpisoch je daná pre situácie, kedy sa nepodarí doručiť zásielku dotknutému subjektu, ale je potrebné stanoviť začiatok plynutia lehoty na vykonanie procesného úkonu.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

##### A) Kasačná sťažnosť

6. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a navrhol rozsudok zmeniť tak, že správnej žalobe vyhovie, alternatívne žiadal rozsudok krajského súdu zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie a rozhodnutie.

7. Sťažovateľ v rámci vymedzených sťažnostných dôvodov uviedol najmä tieto sťažnostné body.

8. Konateľ spoločnosti Amelle, s.r.o. Z. potvrdil, že pozná konateľa spoločnosti Hardware Support s.r.o., stretávali sa osobne, poznajú sa pár rokov. Taktiež potvrdil, že spoločnosť Amelle, s.r.o. obchodovala so sťažovateľom, išlo o predaj tovarov - hardware súčastí k serverom. V zdaňovacom období 1-2 2018 to boli kancelárske internetové telefóny. Konateľ dodávateľa potvrdil vystavenie a podpísanie faktúr, popísal správcovi dane priebeh obchodnej spolupráce. Svedok J. U. rovnako potvrdil, že vozil tovar pre sťažovateľa. Sťažovateľ predložil správcovi dane za účelom preukázania reálnej existencie tovaru fotodokumentáciu zachytávajúcu tovar naložený v dodávke odberateľa. Sťažovateľ mal za to, že uniesol vlastné dôkazné bremeno na preukázanie oprávnenosti nároku na odpočet DPH z dodávateľských faktúr. Sťažovateľ uviedol, že pokiaľ žalovaný vyhodnotil predložené dôkazy ako formálne, potom nedostatočne zistil skutkový stav a vec nesprávne právne posúdil.

9. Sťažovateľ namietal, že správca dane v prípade, ak má na základe iných zistených skutočností pochybnosti o splnení podmienok odpočtu DPH, musí preukázať, že išlo o doklad falošný alebo vo svetle judikatúry Súdneho dvora EÚ musí preukázať, že obchod bol súčasťou reťazca zaťažného podvodu, o ktorom sťažovateľ vedel alebo musel vedieť, resp. že ide o zneužitie práva. Sťažovateľ mal za to, že za takejto dôkaznej situácie musí správca dane vykonaným dokazovaním vyvrátiť sťažovateľom predkladaný dôkaz o splnení zákonom stanovených podmienok, alebo preukázať jeho vedomosť o prípadnom podvode na strane jeho dodávateľa. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL č. C-439/07 a C-

440/04, rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach Mahagében Kft. a Péter Dávid č. C-80/11 a C-142/11 a rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach Optigen Ltd. Fulcrum Electronics Ltd. a Bond House Systems č. C-354/03, C-355/03 a C-484/03. Sťažovateľ uviedol, že tieto rozsudky umožňujú platiteľom, ktorí sa bez vlastnej viny stanú súčasťou podvodného daňového reťazca, aby neboli nútení niesť následky protiprávneho konania iných subjektov v prípadoch, keď svoje daňové povinnosti sami riadne splnili, čo je aj tento prípad, ktorý bol pred krajským súdom nesprávne právne posúdený.

10. Za situácie, ak správca dane v protokole z daňovej kontroly i vo vyrubovacom konaní skonštatoval, že sťažovateľ nepreukázal splnenie podmienok odpočtu DPH, môže správca dane vykonanie navrhovaného dôkazu odoprieť len za predpokladu, ak existujú skutočnosti, ktoré odôvodňujú nevykonanie navrhovaného dôkazu a musí ich v rozhodnutí uviesť. Sťažovateľ namietal, že v preskúvanom prípade správca dane vykonanie navrhovaného dôkazu odmietol vykonať bez toho, aby uviedol relevantný dôvod na takýto postup, pričom žalovaný aj krajský súd sa s takýmto postupom stotožnili. Sťažovateľ mal za to, že v tomto smere správca dane nesprávnym postupom pri dokazovaní prenášal dôkazné bremeno na daňový subjekt nad rámec zákona.

11. Krajský súd nesprávne právne posúdil vec, keď konštatoval, že správcu dane zvolený postup pri doručovaní protokolu bol v súlade so zákonom. Sťažovateľ namietal, že zamestnanci správcu dane sa opakovane snažili doručiť protokol konateľovi sťažovateľa, pričom postupovali neštandardne a neprímeraným spôsobom sledovali konateľa sťažovateľa a zasahovali do jeho súkromného života a do života jeho rodiny. Sťažovateľ zastával názor, že zamestnanci správcu dane postupovali nezákonne, keď doručili konateľovi spoločnosti protokol v sobotu (deň pracovného pokoja) v mieste jeho bydliska.

#### B) Vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

12. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú. Žalovaný uviedol, že v plnom rozsahu trvá na skutočnostiach a záveroch uvedených v napadnutom rozhodnutí a vo svojom stanovisku k správnej žalobe a napadnuté rozhodnutie ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane považuje za správne a vydané v súlade s platnými právnymi predpismi.

#### IV.

#### Právny názor kasačného súdu

13. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského 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. 1 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

14. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov kasačnému súdu pripadlo posúdiť, či krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia [§ 440 ods. 1 písm. g) SSP], keď zamietol ako nedôvodnú správnu žalobu z dôvodu, že daňové orgány vec správne posúdili, keď nepriznali sťažovateľovi nárok na odpočet dane z dôvodu nepreukázania reálneho dodania tovaru od dodávateľa Amelle, s.r.o..

15. V predmetnej veci je predmetom posúdenia rozsudok krajského súdu, ktorým súd ako nedôvodnú zamietol žalobu sťažovateľa, ktorou bolo vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu február 2018 napadnuté rozhodnutie žalovaného a správcu dane. Krajský súd po preskúmaní napadnutých rozhodnutí a oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu dospel k záveru, že pochybnosti správcu dane a žalovaného o reálnosti predmetných obchodov na základe sporných faktúr sú oprávnené.

16. V daňovom konaní boli vydané rozhodnutia na základe výsledkov daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty vykonanej u sťažovateľa za zdaňovacie obdobie január a február 2018, o ktorej bol vyhotovený protokol zo dňa 06.08.2018, ktorý bol doručený sťažovateľovi dňa 10.08.2019. Rozhodnutím správcu dane, s ktorým sa žalovaný stotožnil, bol sťažovateľovi vyrubený rozdiel dane v sume 21.960,- eur. Správca dane neuznal sťažovateľovi právo na odpočet dane z pridanej hodnoty z dodávateľských faktúr od obchodnej spoločnosti Amelle, s.r.o., ktorými bol deklarovaný nákup routerov a internetových telefónov (faktúra č. 2018018, č. 2018019, č. 2018021 a č. 2018025). Správca dane dospel k záveru, že vykonanými dôkazmi nebolo preukázané dodanie tovaru a fakturovaný tovar nebol reálne dodaný.

17. 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.

18. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovaru 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 voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

19. 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.

20. Podľa § 19 ods. 1 prvá veta zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

21. Podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.

22. Sťažovateľ prieskum napadnutého rozsudku krajského súdu vymedzil v prvom rade podľa sťažnostného dôvodu nesprávneho právneho posúdenia, keď mal za to, že správca dane môže neuznať nárok na odpočet DPH iba v tom prípade, ak vykonaným dokazovaním vyvráti sťažovateľom predkladaný dôkaz (preukáže, že išlo o dôkaz falošný) alebo preukáže jeho vedomosť o prípadnom podvode na strane jeho dodávateľa.

23. V citovaných ustanoveniach zákona o DPH sú stanovené zákonné podmienky, ktorých splnenie sa vyžaduje pri uplatnení práva na odpočet DPH. Na to, aby mohol byť pri dodaní tovaru uplatnený odpočet DPH, nestačí len vyhotovenie faktúry s náležitosťami podľa § 71 zákona o DPH. Musí dôjsť aj k preukázaniu reálneho, faktického dodania, ktoré musí byť materiálne preukázané. Tieto dve podmienky musia byť splnené kumulatívne, inak nárok na odpočet DPH nemožno uplatniť.

24. Dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt, ktorý musí preukázať splnenie formálnej ako aj materiálnej podmienky. Daňový subjekt preukazuje splnenie podmienok faktúrami, prípadne inými daňovými dokladmi, na základe ktorých si uplatňuje nárok na odpočet DPH. V zmysle konštantnej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší súd SR“) (napr. rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/63/2011 zo dňa 28.06.2012) len formálna existencia faktúry a preukazovanie jej zaplataenia nie sú jediným predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom nechýba materiálny podklad. Najvyšší súd SR v mnohých rozhodnutiach konštantne rozhodoval v tom zmysle, že predloženie faktúr a účtovných dokladov samo o sebe nemusí byť dostatočným dôkazom o uskutočnení deklarovaného plnenia označeným dodávateľom a že platiteľ dane požadujúci vrátenie/odpočítanie dane musí byť schopný preukázať realnosť príslušného obchodu, ak o tom v daňovom konaní vzniknú dôvodné pochybnosti (napr. rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/26/2014 zo dňa 17.09.2015 a rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/49/2017 zo dňa 22.01.2017).

25. K otázke rozloženia dôkazného bremena a teda, či a v akom rozsahu dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt sa už v minulosti vyjadril aj Ústavný súd SR príkladmo v uznesení sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14.11.2018: „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 prejednacej.“

26. Z uvedeného je možné zhrnúť, že subjekt, ktorý si chce odpočítať DPH má dve povinnosti, a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet DPH za splnenia zákonom stanovených podmienok a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt dokladuje. Kasačný súd tu poukazuje aj na to, že nepostačuje samotné odôvodnenie správcu dane bez logického a zmysluplného spochybnenia predložených tvrdení a dôkazov. Správca dane unesie svoje dôkazné bremeno v tom prípade, ak preukáže vážny a dôvodný nesúlاد skutočností s účtovníctvom daňového subjektu. Aby správca dane svoje dôkazné bremeno uniesol, je nutné, aby identifikoval konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú jeho pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu. Následne ak správca dane unesie svoje dôkazné bremeno, tak nastupuje opäť povinnosť daňového subjektu preukazovať svoje tvrdenia. Dôkazné bremeno sa teda prerozdeľuje, resp. prelieva v závislosti od faktického a dôkazného stavu konania (pozri aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10Sžfk/1/2021 zo dňa 27.04.2022). Aby mohol kasačný súd dospieť k záveru v otázke, či bol odpočet DPH zo strany kasačného sťažovateľa zákonne odmietnutý pre nesplnenie hmotnoprávných podmienok, je potrebné zistiť, či správca dane uniesol svoje dôkazné bremeno vierohodného a presvedčivého spochybnenia tvrdení a dôkazov predložených sťažovateľom.

27. Z obsahu pripojeného administratívneho spisu je nesporné, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, z ktorého vyvodil závery, s ktorými sa kasačný súd stotožňuje. Správca dane v priebehu daňovej kontroly vypočul bývalého konateľa dodávateľskej spoločnosti aj subdodávateľskej spoločnosti ako aj zamestnanca dodávateľskej spoločnosti. Jediný relevantný dôkaz, ktorý sťažovateľ predložil, bola dodávateľská faktúra a snímky tovaru v dodávke (bez bližšej špecifikácie tovaru, času, miesta nakládky). Tieto dôkazy na preukázanie dodania tovaru za účelom odpočítania DPH nemožno považovať za dostačujúce.

28. Základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH zo zdaniteľného obchodu je vznik daňovej povinnosti. Daňová povinnosť vo všeobecnosti znamená, že štátu vzniká právo žiadať daň od osôb, ktorým to zákon vymedzuje. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že nepostačuje len samotné uvedenie DPH na faktúre, podstatné je, aby došlo k vzniku daňovej povinnosti v intenciách ustanovenia § 19 zákona o DPH, t. j. z titulu skutočného dodania tovaru. Táto podmienka vyplýva z § 49 ods. 1 zákona o DPH. Samotný vznik daňovej povinnosti a uvedenie DPH na faktúre vo väzbe na nárok na odpočítanie DPH u kupujúce však nestačí, pretože na strane platiteľa ako príjemcu zdaniteľného plnenia musí byť preukázané, že prijaté plnenia obstaral na účely uskutočňovania svojich vlastných zdaniteľných plnení (na účely svojho podnikania). V priebehu daňového konania musí byť preukázaný jednak obsah, ale aj skutočný význam plnení deklarovaných daňovým subjektom prostredníctvom relevantného daňového dokladu. Pri nepriznaní práva na odpočet DPH je potrebné vziať do úvahy umelý charakter týchto plnení.

29. Ako už bolo mnohokrát v minulosti judikované, samotná existencia faktúry nie je postačujúcim, relevantným dôkazom toho, že k dodaniu tovaru skutočne došlo. Zaúčtovanie daňových dokladov v súlade so zásadami účtovníctva ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých zdaniteľných dodávok. Záonné podmienky, po splnení ktorých vniká platiteľovi právo na odpočítanie dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, t. j. musia nesporne preukazovať skutočnosť vo všetkých jej znakoch - v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte (pozri napr. rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/20/2017 zo dňa 01.03.2018).

30. Kasačný súd považuje za potrebné uviesť niekoľko skutočností, ktoré spochybňujú reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu. Svedok Bc. Z., ktorý bol konateľom spoločnosti Amelle, s.r.o. v čase deklarováných obchodov, síce potvrdil dodanie tovaru (rôznych modelov internetových telefónov), tento však nevedel bližšie špecifikovať a nevedel uviesť názov ani jedného dodávateľa, prípadne konateľa jeho dodávateľov. Svedok J. U., ktorý bol zamestnancom spoločnosti Amelle, s.r.o. taktiež nevedel špecifikovať tovar, ktorý mal prepravovať sťažovateľovi ani nevedel uviesť odkiaľ tovar pochádzal. Svedok Ing. J., konateľ sťažovateľa, uviedol, že nikdy nevidel, čo bolo v krabiciach, ktoré boli prepravované od spoločnosti Amelle, s.r.o.. Pri dodávkach boli odovzdané len faktúry, ktoré slúžili ako dodací list. Z. nevedel uviesť, komu bol tovar ďalej dodaný a nevedel uviesť pôvod tovaru.

31. Kasačný súd si taktiež nemohol nevšimnúť nezrovnalosti vo výpovedi konateľa sťažovateľa a konateľa dodávateľa (spoločnosti Amelle, s.r.o.), keď pán J. tvrdil, že „pána T. pozná dlhšiu dobu, študovali podobnú školu a na základe toho sa kontaktovali“ a pán T. uviedol, že „pána J. pozná prostredníctvom kamaráta a spoznali sa na jeho svadbe 3 roky dozadu“. Z administratívneho spisu sú zrejmé ďalšie nezrovnalosti, ktoré vyplynuli z vykonaného dokazovania. Ide napríklad o vyjadrenie konateľa dodávateľa Amelle, s.r.o., ktorý uviedol, že v kontrolovanom období mala spoločnosť troch zamestnancov, pričom táto spoločnosť v danom roku nevykázala odvody na dani zo závislej činnosti. Tovar mal byť podľa konateľa spoločnosti nakúpený od rôznych dodávateľov (jeden z Bratislavy a dvaja traja z východu), pričom z vykonaných dôkazov vyplýva, že spoločnosť Amelle, s.r.o. nedeclarovala žiadneho dodávateľa z východu. Kasačný súd taktiež poukazuje na nezrovnalosti týkajúce sa osoby, ktorá mala prebrať tovar určený odberateľovi. Z. sa najprv vyjadril, že tovar preberal šofér, ktorého nepozná a následne v písomnej odpovedi tvrdil, že tovar si vždy preberal osobne obchodný zástupca odberateľa Z.I.

32. Kasačný súd sa stotožnil s názorom krajského súdu a daňových orgánov, že snímky, na ktorých sú zobrazené krabice uložené v dodávke, nie je možné považovať za dostatočný dôkaz preukazujúci materiálne uskutočnenie deklarováného obchodu. Na snímkach nie je možné identifikovať dodávku, naložený tovar a ani čas či miesto nakládky.

33. K spochybneniu deklarováného obchodu prispela aj skutočnosť, že deklarováný odberateľ sťažovateľa - obchodná spoločnosť Mugeln invest, s.r.o. je ekonomicky nečinný a nekontaktný subjekt. Faktúry vystavené od sťažovateľa boli uhradené z bankového účtu, ktorého majiteľom síce je uvedená spoločnosť, ale jeho disponentmi boli Z. a J. U. (teda konateľ a zamestnanec dodávateľa sťažovateľa). Okrem týchto osôb bol disponentom účtu aj neznámy a neidentifikovaný Y. T. W.. Je zrejmé, že vykonanie dodávky tovaru ako aj jej uhradenie uskutočnili tie isté osoby.

34. Kasačný súd zároveň poukazuje na to, že konateľ sťažovateľa na ústnom pojednávaní nevedel uviesť údaje odberateľa tovaru a v daňovom konaní nevedel uviesť ani údaje týkajúce sa konateľa tohto odberateľa, a to napriek tomu, že išlo o hodnotnú zákazku (v hodnote 230.000,- eur a následne v nasledujúcom mesiaci v hodnote 252.500,- eur), ktorá vysoko presahovala hodnotu väčšiny ostatných dodávok realizovaných v kontrolovanom zdaňovacom období.

35. Zistené okolnosti zjavne nasvedčujú tomu, že plnenia, ktoré sťažovateľ deklaruje ako prijaté a z ktorých si uplatnil odpočítanie dane, sa neuskutočnili tak, ako sťažovateľ tvrdil. Keďže sťažovateľ v daňovom konaní nepreukázal, že od dodávateľa prijal tovar, ktorý deklaroval predloženými faktúrami, mohol kasačný súd len konštatovať, že krajský súd posúdil vec z hľadiska vymedzenia žalobných



bodov po právnej stránke správne, keď sa z vyššie opísaných dôvodov stotožnil so žalovaným, že v danom prípade sťažovateľovi právo na odpočítanie dane pre porušenie § 49 ods. 1 a § 51 ods. 1 zákona o DPH nepatrí.

36. Kasačný súd považuje za potrebné k argumentácii sťažovateľa doplniť, že pokiaľ existujú objektívne skutočnosti spochybňujúce uskutočnenie zdaniteľného obchodu tak, ako ho deklaruje daňový subjekt predloženými dokladmi, nie je povinnosťou správcu dane vyvracať pravdivosť dokladov, ale oznámiť svoje pochybnosti a ich dôvody kontrolovanému daňovému subjektu. Pokiaľ správca dane vyzve daňový subjekt, aby preukázal pochybné skutočnosti, je na daňovom subjekte, aby preukázal pravdivosť predložených dokladov, doplnil chýbajúce údaje alebo vysvetlil nejasnosti, inými slovami, aby preukázal, že dôvod pre pochybnosti v skutočnosti neexistoval a zdaniteľný obchod sa uskutočnil tak, ako ho daňový subjekt zdokumentoval.

37. Kasačný súd sa napokon zaoberal kasačnou námietkou týkajúcou sa doručovania protokolu z daňovej kontroly. V danej veci má za to, že táto kasačná námietka nie je dôvodná.

38. Podľa § 30 ods. 1 daňového poriadku správca dane doručuje písomnosti elektronickými prostriedkami. Ak je to účelné a možné, písomnosti doručujú zamestnanci správcu dane.

39. Podľa § 30 ods. 5 daňového poriadku ak nejde o doručovanie elektronickými prostriedkami, doručuje sa písomnosť na adresu na území členského štátu, ktorú daňový subjekt oznámil správcovi dane; inak sa doručuje písomnosť fyzickej osobe na adresu trvalého pobytu a právnickej osobe na adresu sídla; ustanovenie § 9 ods. 11 tým nie je dotknuté.

40. Podľa § 31 ods. 3 daňového poriadku písomnosti, ktoré sú určené do vlastných rúk právnickej osobe, je oprávnená prijímať osoba, ktorá je oprávnená konať v mene právnickej osoby, alebo osoba, ktorá je ňou poverená na prijímanie takýchto písomností. Ak nebola v mieste doručenia osoba oprávnená prijímať písomnosti zastihnutá, upovedomí ju doručovateľ vhodným spôsobom, že písomnosť príde doručiť znovu v určený deň a hodinu. Ak bude nový pokus o doručenie bezvýsledný, uloží doručovateľ písomnosť na pošte a právnickú osobu o tom vhodným spôsobom vyzrozumie. Ak si nevyzdvihne právnická osoba písomnosť do 15 dní od jej uloženia, považuje sa posledný deň tejto lehoty za deň doručenia, i keď sa právnická osoba o uložení nedozvedela.

41. Kasačný súd súhlasí s tým, že správca dane zvolil neštandardný postup, ktorý sa vymyká z právnej úpravy § 30 a § 31 daňového poriadku. Správca dane pochybil, keď doručoval protokol v mieste bydliska matky konateľa sťažovateľa. V zmysle § 30 daňového poriadku mal správca dane doručovať protokol na adresu sídla obchodnej spoločnosti, pričom mal postupovať tak, aby si nechal dostatočný čas na doručovanie protokolu aj v prípade, keby osoba poverená na prijímanie písomností spoločnosti (t. j. konateľ spoločnosti) neprevzala zásielku. Vtedy by došlo (po opakovanom bezúspešnom doručovaní) v zmysle § 31 ods. 3 daňového poriadku k zákonnej fikcii doručenia, a to uplynutím 15 dňa od uloženia písomnosti na pošte. Zo zrejmeho dôvodu krátkosti času, zamestnanci správcu dane zvolili spôsob doručovania konateľovi spoločnosti, a to na adresu, kde sa podľa ich vedomostí zdržiaval. Tento postup nie je možné označiť za správny, avšak kasačný súd poukazuje na to, že konateľ spoločnosti písomnosť prevzal, prevzatie potvrdil na doručení. S protokolom o výsledku daňovej kontroly sa sťažovateľ oboznámil, správcovi dane doručil vyjadrenie k protokolu, v ktorom uviedol svoje námietky. Sťažovateľ sa následne zúčastnil ústneho pojednávania - prerokovania pripomienok a dôkazov podaných sťažovateľom k protokolu. V konaní mal naďalej možnosť použiť všetky procesné prostriedky na uplatňovanie svojich práv, a to v rámci vyrubovacieho konania, odvolacieho konania ako aj správneho súdneho konania. Kasačný súd poukazuje na to, že dôvodom pre zrušenie rozhodnutia žalovaného nie je akékoľvek porušenie procesného predpisu, ale len také, ktoré je podstatné, teda porušenie určitej intenzity, ktoré zároveň mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej. Vzhľadom na uvedené kasačný súd konštatuje, že samotná skutočnosť, že protokol doručili zamestnanci správcu dane konateľovi sťažovateľa v sobotu, a to na adresu bydliska matky konateľa, nemožno vyhodnotiť ako podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej.

42. Kasačný súd po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil ako nedôvodné, ktoré neboli spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

43. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP (a contrario) a vzhľadom na neúspech sťažovateľa v kasačnom konaní mu nepriznal právo na náhradu trov vynaložených v tomto konaní; zároveň kasačný súd nevidel dôvod na postup podľa § 168 SSP.

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

### **P o u č e n i e :**

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