

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 1Sžfk/81/2020  
Identifikačné číslo spisu: 1017201804  
Dátum vydania rozhodnutia: 31. januára 2024  
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:1017201804.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. (sudca spravodajca) a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. v právnej veci žalobcu: TAJBA, a.s., Železničná 2, 044 14 Čaňa, zastúpený: advokátska kancelária agner & partners s.r.o., Špitálska 10, Bratislava proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 963 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101800917/2017 zo dňa 21.08.2017, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/263/2017 - 74 zo dňa 14.05.2022, takto

### rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .
- II. Žalovanému sa právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

### Odôvodnenie

#### I. Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom č. k. 1S/262/2017-74 zo dňa 14.05.2020 Krajský súd v Bratislave postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101800917/2017 zo dňa 21. augusta 2017, ktorým bolo podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdené prvostupňové rozhodnutie správcu dane č. 100731197/2017 zo dňa 03. mája 2017, ktorým bol žalobcovi určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu 33.452,43 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2013.

2. Krajský súd v rozsudku konštatoval, že skutkový stav, tak, ako ho zistil správca dane, žalobca žiadnym spôsobom a ani dôkazom predloženým správcovi dane a ani v odvolacom konaní nespochybnil a pochybnosti správcu dane nevyvrátil. Podľa zistení správcu dane bol tovar sôja vyrobený na Slovensku. Slovenskí prvovýrobcovia predali tovar maďarskému odberateľovi, o čom vyhotovili faktúru za intrakomunitárne dodanie do Maďarskej republiky: predložili potvrdený prepravný doklad CMR k vývozu tovaru prepravcom a maďarským odberateľom. Avšak podľa odpovede Maďarskej finančnej správy, tovar ale nikdy neopustil územie Slovenska; prepravu tovaru maďarskými vozidlami objednávala a hradila v hotovosti slovenská spoločnosť MOTIVATION, s.r.o..

ktorá neuskutočnila žiadne zdaniteľné plnenia v tuzemsku (za kontrolované zdaňovacie obdobie november 2013 podala negatívne daňové priznanie na dani z pridanej hodnoty).

3. Z uvedeného vyplýva, tak ako aj správne konštatoval správca dane, že predmetná obchodná transakcia vytvorila neoprávnenú daňovú výhodu, pretože k obchodu nedošlo tak, ako to vyplýva z fakturačného toku dokladov k tovaru. Deklarovaný dodávateľ HH PARTNERS s.r.o. žiadnym spôsobom nepreukázal ekonomické vlastníctvo tovaru, nepredložil faktúry ani iné dokumenty preukazujúce nákup tovaru, jeho úhradu, nepreukázal pôvod tovaru, nepozná a nevie identifikovať svojich dodávateľov. Deklarovaný dodávateľ HH PARTNERS s.r.o. nepreukázal reálne dodanie tovaru odberateľovi TAJBA, a.s. U deklarovaného dodávateľa HH PARTNERS s.r.o. nebol preukázaný reálny nákup tovaru a ak nie je preukázaný nákup tovaru, nemôže byť vierohodne preukázaný ani jeho predaj. Z uvedeného vyplýva, že na faktúre bolo deklarované iba plnenie podľa obsahu a nie podľa reálneho dodania. Daňová povinnosť uvedená na predmetných faktúrach je iba z titulu formálneho uvedenia a nie z titulu vzniku povinnosti pri reálnom dodaní platiteľom, ktorý vyhotovil doklad.

4. Z vykonaného dokazovania počas daňovej kontroly vzišli tak závažné pochybnosti o reálnosti dokladmi žalobcu preukazovaného obchodného plnenia, že bolo povinnosťou žalobcu preukázať jeho skutočné realizovanie aj ďalšími dôkazmi podporujúcimi jeho uplatnený nárok voči správcovi dane. Na tejto skutočnosti nič nemení ani fakt, že tieto pochybnosti nadobudol správca dane až z dokazovania vykonaného s časovým odstupom od uskutočnenia deklarovaného obchodu. Práve naopak, v prípade takto zistených pochybností, žalobca mal vyvinúť aktivitu, aby preukázal všetkými možnými priamymi i nepriamymi dôkazmi, že obchod bol skutočne uskutočnený tak, ako bol ním deklarovaný na ním predložených dokladoch. Je neobvyklé, ak obchodná spoločnosť vykonáva podnikanie za účelom dosiahnutia zisku, aby nebola pri výkone svojej podnikateľskej činnosti obozretná a neuchovala si pre prípad kontroly dôkazy, resp. dokumentáciu, ktoré by boli spôsobilé vyvrátiť pochybnosti správcu dane a žalobca by tým mohol preukázať i obozretnosť pri výkone podnikania a tiež, že podnikanie vykonáva v súlade so zásadou poctivého obchodného styku.

5. Podľa správneho súdu žalobca vierohodným spôsobom nevedel preukázať, že mu bol dodaný tovar od dodávateľa HH PARTNERS s.r.o. v preukázanom množstve a kvalite a jeho ďalšie využitie. Správca dane síce v prvostupňovom rozhodnutí uviedol, že „tovar sója bol dodaný žalobcovi“, avšak uvedené bolo žalobcom v podanej žalobe vyňaté z kontextu textu odôvodnenia rozhodnutia. Správca dane v odôvodnení následne vysvetlil, že toto dodanie bolo len formálne deklarované za účelom získania daňovej výhody, čo z odôvodnenia rozhodnutia jednoznačne vyplýva. Podľa názoru súdu správca dane prijal nespochybniteľný záver, že žalobca nesplnil podmienky pre vznik a uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle ustanovení § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1 zákona o DPH a právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od deklarovaného dodávateľa HH PARTNERS s.r.o. v celkovej sume 53.452,43 eura nepriznal. Zapojením sa žalobcu do reťazca spoločností obchodujúcich s tovarom sójou, ktorého reálna existencia v reálnom množstve a kvalite tovaru sójové bôby preukázaná nebola, napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v zákone o DPH, došlo k zneužitiu princípu fungovania mechanizmu dane z pridanej hodnoty s cieľom získania daňovej výhody

6. Podľa správneho súdu v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku je dôkazné bremeno predovšetkým na daňovom subjekte, ktorý si uplatňuje odpočet dane v zmysle § 49 až 51 zákona o DPH. Tento názor podporuje viacero rozsudkov Najvyššieho súdu SR, napr. rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky, č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, rozsudok NS SR č. 3Sžf/24/2012 a uznesenie Ústavného súdu SR III. ÚS 401/09-17). Z uvedených rozhodnutí vyplýva, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku), nakoľko si 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 dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený. Aj keď je platiteľ v pozícii odberateľa, rovnako musí preukázať, že zdaniteľné plnenie sa reálne uskutočnilo tak, ako je deklarované na dokladoch. V prípade, že správca dane na základe konkrétnych informácií nadobudne závažné pochybnosti o pravdivosti a hodnovernosti predložených dokladov a vyjadrení daňového subjektu, nemôže ich uznať ako relevantné, kým kontrolovaný daňový subjekt zistené pochybnosti neodstráni.

7. Záverom krajský súd dodal, že overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať realnosť deklarovaného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako tomu bolo v tomto prípade, keď žalobca nevedel preukázať reálne naplnenie deklarovaného obchodu medzi ním a deklarovaným dodávateľom. Žalobca podľa názoru súdu nepreukázal napr. ani to, či si vzhľadom, na väčšie množstvo tovaru preveroval priestory, v ktorých je tovar skladovaný, resp. možnosti jeho skladovania u deklarovaného dodávateľa. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužitelná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi, čo žalobca nesporne nepreukázal. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre. Z obsahu žalobcom predložených listinných dokladov nemožno vyvodit' záver o reálnom dodaní tovaru žalobcovi zo strany deklarovaného dodávateľa.

II. Kasačná sťažnosť žalobcu, stanovisko žalovaného

a) kasačná sťažnosť

8. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP, kde namietal, že :

- správny súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (rozhodnutie spis. 1Sžf/117/2015 zo dňa 08.06.2017 ako aj judikatúry SD EÚ v spojených veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) a Bond House Systems Ltd (C-484/03), Kittel (C-439/04), Mahagében Kft (C-80/11) a Péter Dávid (C-142/11),

- správca dane a súd prijali nesprávny záver o neexistencii tovaru v deklarovanom obchodnom vzťahu s dodávateľom HH PARTNERS s.r.o.,

- v rámci daňovej kontroly nebolo preukázané, že by sťažovateľ vedel alebo mohol vedieť, že by sa realizáciou predmetných obchodných transakcii podieľal na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom.

9. Zároveň sťažovateľ uviedol, že z úkonov správcu dane vykonaných počas vyrubovacieho konania vyplynulo, že tovar „sója“ mu bol dodaný, čo bolo preukázané predloženými ďalšími novými dôkazmi: a to manipulačná kniha síl, laboratórny denník výstupnej kontroly za obdobie od 11.10.2013 do 06.07.2014, zoznam laboratórnych listov za dodávateľa HH PARTNERS s.r.o, od 01.10.2013 do 31.12.2013, evidencia cudzích zásob, inventarizačný zápis, prehľad nákupu Sójové bôby za 2013, ďalšími preverovaniami správcu dane miestnym zisťovaním a medzinárodnou výmenou informácií. Uvedený tovar „sója“ v kontrolovanom období november 2013 dodával iný tuzemský dodávateľ, ktorým bola spoločnosť HH PARTNERS s.r.o., tiež platiteľ dane z pridanej hodnoty. Takto dodaný tovar „sója“ následne v rámci výrobného procesu vo svojej prevádzke FFMS Michalany spracoval do podoby finálnych výrobkov („toastované sójové bôby“), o čom sa správca dane presvedčil aj miestnym šetrením, a tieto výrobky boli následne ďalej predané príslušným odberateľom. Nie je preto možné za žiadnych okolností akceptovať formulácie použité zo strany orgánov správy dani, naznačujúce či tvrdiace, že sa jednalo o nejaký „vymyslený“ alebo „neexistujúci“ tovar. Nemohlo dôjsť k žiadnemu porušeniu ustanovení 49 ods. 1 v spojení s 19 ods. 1 zákona o DPH, ako to uviedol správca dane v prvostupňovom rozhodnutí.

10. V daňovom konaní bolo podľa sťažovateľa vykonanou kontrolou preukázané, že si pred začatím obchodovania s HH PARTNERS s.r.o. preukázateľne preveril, že spoločnosť HH PARTNERS s.r.o. v čase uzatvorenia kúpnej zmluvy (dňa 29.10.2013) bola evidovaná ako platiteľ DPH a riadne zapísaná v Obchodnom registri, tzn. mala status obchodnej spoločnosti zapísanej v Obchodnom registri Slovenskej republiky a tiež status registrovaného platiteľa dane z pridanej hodnoty v zmysle požiadaviek v tom čase platnej a účinnej legislatívy SR. V prípade, ak niečo ohľadne spoločnosti HH PARTNERS s.r.o. nebolo v poriadku, tak mal štát - t. j. daňový orgán (orgán štátnej správy na úseku dani) príslušným postupom odobrať tomuto subjektu status registrovaného platiteľa DPH, keďže tento status mu štát (daňový orgán) pridelil. Ak štát (jeho orgán verejnej správy) pridelí daňovému subjektu status platiteľa DPH a tento mu nie je odobratý, tak táto skutočnosť znamená, že takýto subjekt spĺňa zákonné podmienky a automaticky tým priamo zo strany štátneho orgánu požíva nevyhnutnú dôveru.

11. Prejavom zásadného nepochopenia celého fungovania dodávateľsko-odberateľských vzťahov je podľa sťažovateľa konštatácia krajského súdu o tom, že sťažovateľ si „mal preverovať priestory, v

ktorých je tovar skladovaný, resp. možnosti jeho skladovania u deklarovaného dodávateľa." Jedná sa o absurdné konštatovanie, ktoré nemá oporu ani v žiadnom právnom predpise a najmä je v rozpore s bežnou obchodnou praxou v obchodných transakciách s rastlinnými komoditami, pretože je úplne bežné, že dodávateľom je subjekt, ktorý tieto komodity nedopestoval a ani ich fyzicky nemá „na sklade“, ale tieto najprv prostredníctvom kontraktov nakúpi u prvovýrobcov alebo iných dodávateľov a následne vo vhodnom čase je zabezpečená preprava týchto nakontrahovaných tovarov priamo k dohodnutému odberateľovi. Postup, keď dodávateľ nakúpi od viacerých prvovýrobcov tovary a stane sa ich vlastníkom, avšak tieto tovary neprenáša a neprepravuje „do svojho skladu“, ale sú v dohodnutom čase prepravené už priamo k zmluvnému odberateľovi, je bežnou obchodnou praxou v obchode s rastlinnými produktami (komoditami). Odberateľ má s dodávateľom zmluvu na dodávku komodít a podľa dohody sa preprava tovaru uskutočňuje buď spôsobom, že túto zabezpečuje dodávateľ alebo si ju organizuje už priamo odberateľ podľa vlastných potrieb a na svoje náklady, pričom dodávateľovi je zaplatená iba cena tovaru (bez ceny prepravy).

12. Záverom sťažovateľ tiež poukázal na skutočnosť, že správca dane vykonaným šetrením zistil a mal za preukázané, že tovar „sója“ bol daňovému subjektu dodaný na parite „DAP Michalany“ v súlade s kúpnu zmluvou uzatvorenou s dodávateľom HH PARTNERS s.r.o. na dodanie predmetného tovaru. Sťažovateľ ako veľkoodberateľ a spracovateľ komodity „sója“ pri preberaní tovaru do nákupných skladov (síl) nevyhnutne musel uskutočniť váženie, sušenie, čistenie a svojim dodávateľom následne oznamuje presné údaje, potrebné na fakturáciu za dodaný tovar. Tieto skutočnosti a postupy boli správcovi dane objasnené v rámci daňovej kontroly a správca dane k tomuto vykonal miestnu obhliadku na prevádzke platiteľa FFSS Michalany. Jedine v takomto význame, tzn. v už opísanom „technickom riadení dodávok by sa dalo akceptovať slovné spojenie „riadenie dodávok tovaru“, ktoré použil správca dane. Žiadne iné „riadenie dodávok tovaru“ zo strany platiteľa než v uvedenom „technickom“ význame totiž správca dane nepreukázal a zo žiadneho „riadenia dodávok“ správca dane neusvedčil sťažovateľa a rovnako o žiadnom „riadení dodávok“ nevy povedal ani vypočutý svedok - prokurista dodávateľa HH PARTNERS s.r.o.

b) stanovisko žalovaného

13. Žalovaný sa v písomnom vyjadrení stotožnil s právnym posúdením veci uvedeným v rozsudku krajského súdu a zotrval na svojom vyjadrení k žalobe.

III. Konanie pred kasačným súdom

14. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktorému predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 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.

IV. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

15. 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 v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

16. Podľa § 24 ods. 2 zák. č. 563/2009 Z. z., 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.

17. Podľa § 24 ods. 4 zák. č. 563/2009 Z. z., ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú 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.

18. Podľa § 44 ods. 1 zák. č. 563/2009 Z. z., daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných

predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

19. Podľa § 45 ods. 1 písm. c) zák. č. 563/2009 Z. z., daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia.

20. Podľa § 45 ods. 2 písm. e) zák. č. 563/2009 Z. z., kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti: predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia.

21. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

22. Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehnuteľné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

23. Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

24. 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.

25. 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.

V. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

26. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná. Je zároveň potrebné uviesť, že kasačná sťažnosť je inštitútom mimoriadneho opravného prostriedku. Z tohto dôvodu jej podanie je koncipované na konkrétnom tvrdení sťažovateľa o pochybení krajského súdu v konaní. Sťažovateľ namietal dôvody kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP.

27. Kasačný súd uvádza, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale 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, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/26/2014). Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t. j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

28. Kasačný súd zdôrazňuje, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi) 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 transpozície do právneho 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 príjemcom (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. Je dôležité pri právnom posúdení predmetnej veci uviesť, že správca dane dôvodne spochybnil existenciu tovaru v deklarovanej obchodnej transakcii.

29. Kasačný súd nemohol akceptovať ani sťažovateľovu námietku, ktorá sa týkala nesprávneho právneho posúdenia zo strany správneho súdu. Sťažovateľ si uplatnil nadmerný odpočet, ktorý sa týka dodávok tovaru sója, ktoré v zdaňovacom období november 2013 odobral od iného platiteľa - obchodnej spoločnosti HH PARTNERS s.r.o. Z vykonanej daňovej kontroly a protokolu pritom vyplýva, že deklarovaný dodávateľ HH PARTNERS s.r.o. žiadnym spôsobom nevedel preukázať nadobudnutie tovaru a jeho vlastníctvo, pritom nebol schopný produkovať žiadne dôkazy preukazujúce pôvod tovaru, jeho nákup a ani nevedel definovať vlastných dodávateľov. Preverovaním deklarovanej obchodnej transakcie neboli vyvrátené dôvodné pochybnosti správcu dane a to ani výpoveďou prokuristu spoločnosti HH PARTNERS s.r.o. p. Daniela Štocha, ktorý v spoločnosti dodávateľa nemal žiadny pracovnoprávny vzťah. Svedok sa nevedel relevantne obchodu so sťažovateľom vyjadriť a nepredložil ani žiaden dôkaz. Preverovaním (miestne zisťovanie v Tatra banke, a.s.) neboli preukázané finančné transakcie pri platbách za dodávateľské faktúry v kontrolovanom zdaňovacom období a teda sa nepotvrdili bezhotovostné úhrady tak, ako tvrdil menovaný svedok. Správca dane preveroval aj prepravu deklarovaného tovaru a z odpovede od NDS zo dňa 09.01.2015 vyplývalo, že označené vozidlá nevyužívali vymedzené úseky ciest a tiež záznamy z Elektronického mýtného systému nepotvrdili pohyb vozidiel s označenými EČV.

30. Z predložených dôkazov (vážnych lístkov) vyplývali ďalšie skutočnosti, ktoré ďalej overoval správca dane, vrátane prepravy tovaru - sójových bôbov. Deklarované obchody nepotvrdilo ani ďalšie rozsiahle šetrenie správcu dane v súvislosti s dodávateľmi do Maďarska a to spoločnosťami: CH Invest Trade Slovakia, s.r.o., Farma Komaničan, s.r.o. a AGROMAN, s.r.o. Tieto spoločnosti boli označení ako prvovýrobcovia a podľa dokladov mali tovar predat' maďarskému odberateľovi, o čom boli vyhotovené faktúry na intrakomunitárne dodanie do Maďarskej republiky. Podľa odpovede finančnej správy Maďarskej republiky tovar nikdy neopustil územie Slovenska. Prepravu mali vykonať maďarské spoločnosti KOOPERENCIA a SÓOS BAUTRANS s tým, že ju objednávala a hradila v hotovosti slovenská spoločnosť MOTIVATION s.r.o., ktorá neuskutočnila žiadne zdaniteľné plnenia v tuzemsku. Preprava uvedenými maďarskými dopravcami nebola preukázaná a podľa zistení z MVI doklady CMR neboli vystavené, pretože išlo o vnútroštátnu dopravu. Závery žalovaného a správneho súdu o neexistencii tovaru vychádzajú z dôkazov, ktoré tvoria súčasť administratívneho spisu a vyplývajú z vykonanej daňovej kontroly. Nebol zistení ani pôvod, preprava a ďalší osud s deklarovaným tovarom v súvislosti s popísanou obchodnou transakciou. Nie je preto možné súhlasiť s tvrdením sťažovateľa v kasačnej sťažnosti, že si správny súd nesprávne vyvodil záver o neexistencii tovaru v deklarovanom obchodnom vzťahu. Uvedené znamená, že v danom obchodnom vzťahu sťažovateľ nevedel produkovať také dôkazy, ktoré by vyvrátili dôvodné pochybnosti správcu dane o existencii materiálneho plnenia.

31. Sťažovateľ tak neunesol dôkazné bremeno, keď sám dostatočne hodnoverne nepreukázal a vykonaným šetrením správcu dane sa nepotvrdilo, že reálne došlo k dodaniu fakturovaného plnenia od deklarovaného dodávateľa pre sťažovateľa a neboli tak naplnené hmotnoprávne podmienky na odpočet DPH. Pokiaľ teda 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. Správca dane a žalovaný na základe dôkazov založených v administratívnom spise dôvodne prijali záver, že v priebehu daňovej kontroly preverovaním predložených dokladov a tvrdení žalobcu bolo spochybnenie uskutočnenie a

predovšetkým aj existencia zdaniteľných plnení, ktoré boli fakturované deklarovaným dodávateľom. Preto podľa kasačného súdu pre daný prípad neprichádzala do úvahy aplikácia judikatúry v zmysle uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo, takže vec bola posúdená správne.

32. Kasačný súd ešte dodáva, že sťažovateľ ďalej poukazoval na rozhodnutia Súdneho dvora EÚ s tým, že by sťažovateľ vedel alebo mohol vedieť, že by sa realizáciou predmetných obchodných transakcií podieľal na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom. V predmetnej veci nebolo preukázané naplnenie vecnej a materiálnej stránky práva žalobcu na odpočet DPH z faktúr dodávateľa uvedeného na faktúrach (nesplnenie hmotnoprávnych podmienok) a napadnuté rozhodnutia boli založené na tom, že žalobca nepreukázal, že od dodávateľa uvedeného na faktúre prijal fakturované zdaniteľné plnenie, resp. že tovar bol dodaný dodávateľom a tomuto vznikla daňová povinnosť. Kasačný súd zdôrazňuje, že nie je možné pri právnom posúdení kumulovať nesplnenie hmotnoprávnych podmienok s vedomostnou zložkou sťažovateľa o daňovom podvode. Ak teda bolo konštatované, že neboli splnené hmotnoprávne podmienky - neexistuje opodstatnenie pri právnom posudzovaní predmetnej veci zaoberať sa podvodným konaním, resp. vedomostnou zložkou daňového subjektu o daňovom podvode, či konaním daňového subjektu so zásadou poctivého obchodného styku, či tzv. konaním due diligence. Preto ani námietka sťažovateľa o odklone od ustálenej rozhodovacej praxe podľa § 440 ods. 1 písm. h) SSP nemala právnu relevanciu.

VI. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

33. Kasačný súd sa na základe uvedených skutočností (s odkazom na príslušnú judikatúru) stotožnil so záverom ustáleným krajským súdom, že bolo predovšetkým v záujme sťažovateľa, aby v daňovom konaní predložil také dôkazné prostriedky, ktoré by preukázali deklarované zdaniteľné plnenia a odstránil tak pochybnosti finančných orgánov v tomto smere. 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.

34. 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 žalovanému právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

35. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

## **Poučenie :**

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