

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 4Sfk/2/2022  
Identifikačné číslo spisu: 5019200155  
Dátum vydania rozhodnutia: 26. apríla 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Peter Potásch  
Funkcia: predseda senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:5019200155.2

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD a členiek senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a JUDr. Zuzany Mališovej, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Di Mihálik, s.r.o., Jesenského 1089/11, 010 01 Žilina, IČO: 36 393 011, právne zastúpený: BENČÍK & PARTNERS ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA, s.r.o., Františkánske námestie 4, 080 01 Prešov, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100263116/2019 zo dňa 22.01.2019, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/144/2019-141 zo dňa 16. júna 2021, takto

### rozhodol:

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 .

### O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Nitre (ďalej aj ako „správny súd“ alebo „krajský súd“) rozsudkom č.k. 11S/144/2019-141 zo dňa 16. júna 2021 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ustanovenia § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100263116/2019 zo dňa 22.01.2019 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 101992742/2018 zo dňa 08.10.2018 (ďalej len „prvostupňové správne rozhodnutie“), ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 380518,88 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2016.

2. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku konštatoval, že zo žalobných námietok žalobcu nie je zrejmé, v čom mali daňové orgány neobjektívne a nestranné vyhodnotiť dôkazy. Z

preskúmaných rozhodnutí nevyplýva, že by daňové orgány vyhodnocovali dôkazy jednostranne alebo účelovo. Všetky dôkazy boli hodnotené jednotlivo aj vo vzájomných súvislostiach a daňové orgány uviedli preskúmateľnú úvahu vo vzťahu k hodnoteniu dôkazov, a to konkrétne aj vo vzťahu k tomu, akú hodnovernosť a dôkaznú silu priznali konkrétnemu dôkazu a akú schopnosť priznali dôkazu vo vzťahu k tomu, či tento je spôsobilý zvrátiť závery vyplývajúce z iných realizovaných dôkazov. Podľa správneho súdu sa daňové orgány dostatočne a preskúmateľne vysporiadali s námietkami a pripomienkami žalobcu, ako aj s prednesenými návrhmi na vykonanie dôkazov.

3. Žalobca v žalobe poukázal na závery vyslovené Najvyšším súdom SR v rozhodnutiach sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011 a sp. zn. 7Sžf/41/2013 zo dňa 28.05.2015 ohľadom dôkazného bremena daňového subjektu, a to bez uvedenia konkrétnej väzby na prejednávajúcu vec. Nie je zrozumiteľná a zrejماً ani všeobecná žalobná námietka uvedená v tomto žalobnom bode v nadväznosti na závery rozhodnutí Najvyššieho súdu SR o tom, že rozhodnutia daňových orgánov sú nepreskúmateľné pre nedostatočne zistený skutkový stav. Daňové orgány preverili žalobcom tvrdené skutočnosti týkajúce sa preukázania splnenia formálnych a materiálnych podmienok pre uplatnenie daňových výdavkov a dospeli k logickým a preskúmateľným záverom, že nebolo preukázané, že tovar dodali deklarovaní dodávatelia. Daňové orgány v prejednávanej veci nezaťažovali žalobcu dôkazným bremenom ohľadne takých skutočností, ktoré ho už zaťažovať nemali a rozhodnutia Najvyššieho súdu SR a závery v nich uvedené, na ktoré žalobca poukazoval, sa týkali iných skutkových okolností ako prejednávajúca vec, keď v prejednávanej veci, týkajúcej sa DPH, nebolo preukázané dodanie tovaru deklarovaným dodávateľom a tento záver je podložený vykonanými dôkazmi.

4. Záver žalovaného o tom, že konfrontáciu svedkov, prípadne konfrontáciu svedka K. N. so svedeckou výpoveďou W. D. nebolo potrebné vykonať, je správny. Ako to vyplýva z obsahu svedeckých výpovedí, tak rozpor vo výpovediach svedkov sa netýka skutkových okolností deklarovaného dodania tovaru, preto nie je zrejماً, čo by malo byť konfrontáciou svedkov, prípadne konfrontáciou svedka so svedeckou výpoveďou druhého svedka odstraňované (aké rozpory) a čo by sa malo vyjasniť. Žalobca taktiež nijako nekonkretizoval ani žalobnú námietku o tom, že výpoveď svedka K. N. je nevierohodná a účelová. Žalobca neuviedol žiadne konkrétne skutočnosti, ktoré by rozporovali obsah výpovede tohto svedka a neuviedol ani žiadne skutočnosti, ktoré by svedčili o ním tvrdené nevierohodnosti a účelovosti tejto výpovede.

5. Správny súd poukázal na to, že svedkovia neuviedli žiadne konkrétne okolnosti dodania tovaru, len všeobecne deklarované dodanie tovaru potvrdili, použitie ciachy žalobcu nebolo objasnené a nepreukázalo dodanie tovaru od spoločností DREKOL s.r.o. a AI TEK, a.s. tak, ako to deklaroval žalobca. Dôkaz o vykonanej preprave vo vzťahu k záverom, ktoré vyplynuli z ostatných vykonaných dôkazov, preukazuje len to, že bola vykonaná preprava motorovými vozidlami žalobcu, ale nepreukazuje, že išlo o tovar dodaný spoločnosťou DREKOL s.r.o. a AI TEK, a.s., čo spochybnil závery vyvedené z ostatných vykonaných dôkazov.

6. Žalobca v prejednávanej veci bol upovedomený o výsluchu svedkov a týchto sa nezúčastnil. Je pravdivé jeho tvrdenie, že je jeho právom zúčastniť sa výsluchu svedkov a môže sa taktiež rozhodnúť, že sa výsluchov svedkov nezúčastní. Ak sa daňový subjekt ale rozhodne výsluchov svedkov nezúčastniť, nevyužíva tým dostatočný priestor, ktorý mu pri vykonávaní dôkazov prináleží, a to konfrontovať vlastné tvrdenia s odpoveďami svedka prostredníctvom kladených otázok, a tak objasňovať okolnosti deklarovaných obchodných transakcií. Takýmto postupom potom daňový subjekt prijíma obsah výsluchu svedka tak, ako bol realizovaný správcom dane. Žalovaný nevytýkal žalobcovi neúčast' na výsluchu svedkov v tom smere, že by išlo o porušenie jeho povinností. Je ale potrebné uviesť, že ak žalobca vytýkal daňovým orgánom nedostatočné vykonanie dôkazov a nedostatočne zistený skutkový stav, je potom nelogický postup, ak nevyužil dostatočný priestor, ktorý mu prináležal v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, keď sa nezúčastnil výsluchu svedkov a svojimi otázkami sa nesnažil prispieť k objasneniu deklarovaného dodania tovaru.

7. Žalobca nekonkretizoval, v čom konkrétne postup daňových orgánov nebol v súlade s požiadavkou obsiahnutou v § 3 ods. 3 Daňového poriadku. Žalobca taktiež nekonkretizoval ani žalobnú námietku,

že žalovaný vydal napadnuté rozhodnutia v rozpore so zisteným skutkovým stavom, a tým porušil zásady správy daní uvedené v § 3 Daňového poriadku. Nebolo preukázané žalobcom tvrdené odňatie daňovej spravodlivosti.

## II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

8. Proti napadnutému rozsudku podal žalobca (ďalej ako „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie, alternatívne, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie.

9. Sťažnostný bod v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) SSP odôvodnil tým, že:

- záver správneho súdu o tom, že žalobca neunesol v daňovom konaní dôkazné bremeno, je podľa názoru sťažovateľa potrebné považovať za nesprávny. Sťažovateľ preukázal dodanie drevnej hmoty od dodávateľa uvedeného na faktúrach exaktnými dôkazmi, čím si splnil dôkaznú povinnosť nielen po formálnej stránke predložením účtovných dokladov.

- nelogickosť záveru žalovaného vo vzťahu k otázke vyhodnotenia dôkazu - odpovede z Národnej diaľničnej spoločnosti, a.s. - ktorý si osvojil aj správny súd v napadnutom rozsudku, spočíva v skutočnosti, že z predmetného dôkazu nebolo možné získať inú informáciu ako tú, či sa preprava na dotknutých úsekoch ciest v čase deklarovaneho dodania tovaru uskutočnila alebo nie. Uvedené skutočnosti podľa názoru sťažovateľa preukazujú, že správca dane a žalovaný nevyhodnotili zistený skutkový stav objektívne a nestranne, ale účelovo zobrali do úvahy iba dôkazy, ktoré znejú v neprospech sťažovateľa.

- nestotožnil sa s argumentáciou správneho súdu, že neúčastou na výsluchu svedkov daňový subjekt prijíma obsah výsluchu tak, ako bol realizovaný správcou dane. Z neúčasti daňového subjektu na výsluchu svedka nemožno vyvodzovať jeho stotožnenie sa s obsahom výpovede svedka a s pochybnosťami správcu dane z nej vyplývajúcej.

- nestotožnil sa s právnym názorom správneho súdu, podľa ktorého výsledky dokazovania správcu dane na preverenie sťažovateľom tvrdeného deklarovaneho dodania tovaru nepotvrdili dodanie tovaru tak, ako to deklaroval.

- mal za to, že si dostatočným spôsobom preveril svojho dodávateľa, využil všetky preverovacie prostriedky, ktoré mal k dispozícii, čím je vylúčená jeho vedomá účasť na zneužívajúcom konaní. V tejto súvislosti poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C- 439/04 Axel Kittel, ako aj na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-80/11 a C-142/11 Mahageben a David.

10. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

## III.

Konanie na kasačnom súde

11. 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 (§ 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.

12. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že podaním zo dňa 03.08.2017 oznámil správca dane (Daňový úrad Žilina, pobočka Dolný Kubín) žalobcovi výkon daňovej kontroly, a to dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2016 a dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2016 s tým, že daňová kontrola začne dňa 05.09.2017. Po predložení dokladov žalobcom, dožiadanim na Daňový úrad Bratislava žiadal správca dane o preverenie spoločnosti AI TEK, a.s., ako aj o preverenie spoločnosti DREKOL s.r.o., ktoré vystavili pre žalobcu v kontrolovanom zdaňovacom období jún 2016 tam uvedené faktúry; predmetom fakturácie bola drevina.

13. Prvostupňovým správnym rozhodnutím správca dane (Daňový úrad Žilina) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 38.518,88 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2016 ako rozdiel medzi daňou vyrubenou daňovým priznaním v sume 3.274.59 eura a daňou zistenou správcom dane vo vyrubovacom konaní. Dôvodil tým, že na základe predložených dokladov zistil, že žalobca si v zdaňovacom období jún 2016 uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľských faktúr od spoločnosti DREKOL s.r.o. za nákup tovaru v celkovej sume 147.287,29 eura a od spoločnosti AI TEK, a.s. za nákup tovaru v celkovej sume 83.826,03 eura. Uviedol, že samotná existencia dokladov, ktoré formálne spĺňajú náležitosti daňového dokladu a zaúčtovania výdavkov v účtovníctve žalobcu, ako i uplatnenie si odpočítania dane z pridanej hodnoty, nepreukazujú skutočnosť, že tovar bol v skutočnosti dodaný spoločnosťami, ktoré sú uvedené na zaúčtovaných faktúrach. Žalobca nepreukázal, že tovar dodali spoločnosti DREKOL s.r.o. a AI TEK, a.s., ako je uvedené na faktúrach. Poukázal na pasívny prístup žalobcu, keď sa nezúčastňoval ani jednej svedeckej výpovede, a to aj napriek tomu, že o uvedených výpovediach bol vždy upovedomený. Správca dane počas výkonu daňovej kontroly aj vo vyrubovacom konaní vypočul jednotlivých svedkov, osoby vykonávajúce činnosť štatutárnych orgánov v spoločnostiach AI TEK, a.s. a DREKOL s.r.o., ako i svedka navrhnutého žalobcom X.. C. C. vo vyrubovacom konaní a tieto zhodnotil ako nepreukazujúce skutočnosť, že tovar dodali spoločnosti na základe faktúr predložených žalobcom k daňovej kontrole. Správca dane nebral pri svojom rozhodovaní do úvahy len rozporné výpovede vypočutých svedkov, ale aj ďalšie dôkazy získané počas výkonu daňovej kontroly a následne vo vyrubovacom konaní, ktoré v rozhodnutí bližšie popísal. Proti prvostupňovému správne rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil ako vecne správne.

14. Podrobný priebeh celého administratívneho konania krajský súd vyčerpávajúco zhrnul v bodoch 1-26 napadnutého rozsudku, na ktorý kasačný súd odkazuje a nebude ho osobitne rekapitulovať.

#### IV.

Súvisiaca právna úprava a právne názory kasačného súdu

15. Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon 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.

16. 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.

17. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

18. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiť uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

19. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

20. 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,<sup>2)</sup>
- 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.

21. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

22. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

23. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

24. Podľa § 441 SSP, v kasačnej sťažnosti nemožno uplatňovať nové skutočnosti a dôkazy okrem skutočností a dôkazov na preukázanie prípustnosti a včasnosti podanej kasačnej sťažnosti.

25. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Nitre po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná.

26. Námietku sťažovateľa, že správcovi dane predložil všetky doklady, ktoré mal k dispozícii, t.j. všetky zákonom vyžadované doklady, ktoré je povinný evidovať a archivovať, preto sťažovateľ predložil „žiadne nové doklady a dôkazy“ objektívne nemohol, vyhodnotil kasačný súd ako nedôvodnú. S uvedeným súvisí aj námietka sťažovateľa, že správca dane od neho požadoval predloženie dôkazov, ktorými on nedisponoval a ani disponovať nemohol.

27. V tejto súvislosti považuje kasačný súd za nevyhnutné poukázať na to, že právny základ odpočtu DPH je ustanovený v smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „smernica 2006/112“). V zmysle uvedenej smernice 2006/112 musí zdaniteľná osoba spĺňať nasledovné formálne a materiálne podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou:

- musí disponovať faktúrou vyhotovenou v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240 smernice 2006/112 (formálna podmienka) a

- materiálne, resp. hmotnoprávne podmienky:

- a) poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH (t.j. status osoby dodávateľa),
- b) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia),
- c) prijaté plnenie je príjmom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti.

28. Vyššie uvedené podmienky stanovené smernicou 2006/112 preberá aj slovenská vnútroštátna právna úprava. Platiteľ dane si môže v zmysle zákona o DPH odpočítať daň:

- a. dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),
- b. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník, alebo dňom dodania služby (§ 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH),
- c. 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),
- d. zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH).

29. 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 zákonných podmienok a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane je následne overiť skutočnosti, ktoré daňový subjekt dokladuje. Výsledok overenia však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. To znamená, že nepostačuje len odôvodnenie správcu dane, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno pokiaľ zmysluplne a logicky nespochybní predložené tvrdenia a dôkazy. V tomto kontexte správca dane tiež nesie dôkazné bremeno, ktoré unesie len v prípade, že dokáže vážny a dôvodný nesúlad skutočnosti 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. V prípade, že správny orgán unesie svoje dôkazné bremeno, tak je opäť povinnosť preukazovať svoje tvrdenia (resp. ich korigovať) na strane daňového subjektu, pričom spravidla využíva iné dôkazy než tie, ktoré už správca dane vierohodne spochybnil (v tejto súvislosti vid' napríklad uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21). Zároveň je tiež potrebné pripomenúť, že daňový subjekt je povinný preukazovať len skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje. Dôkazné bremeno sa teda prerozdeľuje, resp. prelieva v závislosti od faktického a dôkazného stavu konania.

30. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho Súdu Slovenskej republiky vo veci pod sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok.“

31. Za veľmi podstatnú skutočnosť považoval kasačný súd výpoveď konateľa dodávateľa sťažovateľa (spoločnosť DREKOL s.r.o.) p. K. N., ktorý poprel realizáciu deklarovanej obchodnej transakcie. Poprel zároveň aj vystavenie faktúr a nepotvrdil ani dodanie tovaru pre sťažovateľa. Konateľ označeného dodávateľa nemal žiadnu vedomosť o deklarovanej obchodnej transakcii a spoločnosť sťažovateľa nepoznal. Pokiaľ ide o druhého dodávateľa, spoločnosť AI TEK, a.s., predseda predstavenstva AI TEK, a.s. W. D. len formálne potvrdil dodanie tovaru, ako aj vystavenie faktúr a preukazov o pôvode dreva, konkrétne skutočnosti týkajúce sa dodania tovaru však nevedel predložiť žiadne dôkazy. Jeho výpoveď bola všeobecná a nekonkrétna. Kasačný súd zdôrazňuje, že odpočítanie dane si môže uplatniť v zásade len platiteľ dane. Právo odpočítať daň vzniká v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť (§ 49 ods. 1 zákona o DPH). Základnou podmienkou pre vznik práva na odpočítanie dane je, že dodávateľovi vznikla daňová povinnosť (§ 19 - § 21 zákona o DPH). Ak nedôjde k vzniku daňovej povinnosti dodávateľa, nevzniká ani právo na odpočítanie dane. Pokiaľ hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, právo na odpočítanie DPH môže byť odopreté. Dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie DPH uplatňuje. Bolo možné

bezpečne ustáliť, že daňové orgány spochybnili dodanie tovaru uvedeného na faktúrach spoločnosťami DREKOL s.r.o. a AI TEK, a. s., spochybnená bola teda osoba dodávateľa. Správca dane spochybnil pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených sťažovateľom aj s poukazom na iné nezrovnalosti. Napríklad drevo malo byť ociachované ciachou dodávateľov spoločností DREKOL s.r.o. a AI TEK, a. s., ale z potvrdení o pôvode dreva vyplýva, že bolo ociachované ciachou registrovanou na spoločnosť žalobcu pod obchodným menom, ktoré sťažovateľ používal do 24.04.2008. Rozporne z uvedeného zistenia vzišla výpoveď svedka W. D., predsedu predstavenstva AI TEK, a. s., a ani sťažovateľ v danom smere uvedenú nezrovnalosť nevysvetlil. Iné relevantné skutočnosti v prejednávanej veci nevedel potvrdiť ani svedok X.. C. C.. V posudzovanej veci bolo aj s poukazom na vyššie popísané aspekty a mechanizmus prenosu dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom na sťažovateľovi, aby relevantným spôsobom (nielen formálnymi dokladmi) preukázal, že v príslušnom zdaňovacom období došlo k reálnemu dodaniu služieb od dodávateľov uvedených na faktúrach, príp. inej zdaniteľnej osoby - a teda či v prípade posudzovaných zdaniteľných plnení boli splnené podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1, § 49 ods. 2 a § 51 zákona o DPH. Vzhľadom na to, že sťažovateľ svoje tvrdenia o dodaní predmetného tovaru oprel o formálne doklady - faktúry, dodacie listy, doklady o pôvode dreva, výpisy z účtu a ďalšie účtovné doklady, správca dane dôvodne pristúpil k ich prevereniu z hľadiska materiálneho.

32. V danom prípade daňový orgán nezamietol sťažovateľovi právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty iba z dôvodu absencie materiálneho a personálneho vybavenia, resp. ani z dôvodu nezrovnalosti predchádzajúcich transakcií, kedy v priebehu daňovej kontroly preverovaním predložených dokladov a tvrdení sťažovateľa bolo spochybnené uskutočnenie deklarováných zdaniteľných plnení, ktoré boli fakturované deklarovateľmi dodávateľmi (k tomu pozri toto odôvodnenie vyššie). 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 a postup správcu dane, ktorý sa nezaoberal vedomosťou sťažovateľa o podvoche, bol podľa názoru kasačného súdu udržateľný napriek skutočnosti, že konateľ spoločnosti DREKOL s.r.o. do 08.04.2016 a predseda predstavenstva spoločnosti AI TEK, a.s. - W. D. - potvrdil dodanie tovaru, resp. obchodných transakcií s tým, že žiadne iné relevantné skutočnosti uviesť nevedel, a to ani k pôvodu tovaru nevedel uviesť ani jedno konkrétne miesto, kde sa malo drevo nakladať a pod. (k tomu pozri napr. body 77 a 78 napadnutého rozsudku). Kasačný súd považuje za nevyhnutné poznamenať, že aj keď materiálna existencia plnenia nebola zo strany správcu dane výslovne spochybnená, z vykonaných dôkazov nemožno vyvodiť záver, že existencia tovaru (drevnej hmoty) špecifikovaného vo faktúrach, ako aj v dokladoch o pôvode tovaru v tomto konkrétnom právnom vzťahu bola preukázaná. K tomu, aby mohlo byť ustálené, že existujúci tovar je naozaj tovarom, ktorý bol predmetom dodávok na základe príslušných dodávateľských faktúr (a to bez ohľadu na to, či deklarovateľ je aj skutočným dodávateľom tovaru), je potrebné - pre účely daňovej kontroly, resp. vyrubovacieho konania - mať tento tovar dostatočne individualizovaný, a to buď na základe objektívnych individualizačných kritérií samotného tovaru alebo je potrebné takúto individualizáciu mať preukázanú na základe vykonaného dokazovania a jeho hodnotenia vo vzájomných súvislostiach v priebehu daňovej kontroly/vyrubovacieho konania. Podľa názoru kasačného súdu v súdnej veci takýto stav individualizácie dodaného tovaru nenastal, a to práve z dôvodov uvedených v rozsudku krajského súdu, resp. vyššie v tomto odôvodnení (napr. vnútorné rozpory vo vykonaných dôkazoch ohľadom dodávok tovaru, príp. existencia dreva s ciachami sťažovateľa, nie dodávateľa a pod.). Len samotná existencia tovaru generickej povahy - bez ďalšieho - nemusí byť postačujúce pre záver, že sa jedná o tovar, ktorý mal byť predmetom deklarováných dodávok. Rovnako kasačný súd považuje za dôležité uviesť, že ust. § 8 zákona o DPH formálne definuje tzv. dodanie tovaru, ale uvedené rámcové vymedzenie v písmenách a), b) a c) musí mať aj materiálny obsah. To znamená, že nestačí v prípade § 8 písm. a) zákona o DPH iba formálne deklarovateľ prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ale je nevyhnutné aj preukázať, že tovar bol daňovému subjektu aj reálne dodaný, a to osobou, ktorá má status osoby dodávateľa podľa zákona o DPH. 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 (k tomu pozri napr. aj rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8SŽf/26/2014).

33. Pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry od dodávateľa, ktorého nákup tovaru bol správcom dane spochybnený, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené v deklarovanom rozsahu a osobou uvedenou na faktúre, ktorá je oprávnená za spoločnosť konať, príp. inou zdaniteľnou osobou. Predloženie faktúry vystavenej v zmysle § 71 zákona o DPH je len splnenie formálnej stránky na uplatnenie odpočítania dane, ak však správcom dane na základe vykonaného dokazovania vzniknú pochybnosti o pravdivosti údajov uvedených vo faktúre, je na platiteľovi, aby tieto pochybnosti odstránil, čo v uvedenom prípade sťažovateľ nevykonal. Správca dane pritom nemal povinnosť sťažovateľovi „napovedať“, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení, že mu tovar dodali deklarovaní dodávatelia.

34. K otázke rozloženia dôkazného bremena a teda, či a v akom rozsahu dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt alebo správcu dane ešte kasačný súd dodáva, že 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 (uznesenie Ústavného súdu SR z 14. novembra 2018, sp. zn. I. ÚS 377/2018-53).

35. Kasačný súd uzatvára, že po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne zistili skutkový stav, dôkazy, ktoré správca dane nadobudol v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, riadne vyhodnotili a vysporiadali sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľa. Argumentácia sťažovateľa uvedená v kasačnej sťažnosti zároveň nebola v žiadnom smere spôsobilá spochybniť závery krajského súdu, ktoré sú obsiahnuté v odôvodnení napadnutého rozsudku. V dôsledku uvedeného kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu, pričom nezistil žiaden dôvod na jeho zmenu alebo zrušenie, a preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

36. 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.

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

**Poučenie :**



Proti tomuto rozsudku n i e j e p r í p u s t n ý o p r a v n ý p r o s t r i e d o k .