

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 5Sfk/31/2021  
Identifikačné číslo spisu: 3020200124  
Dátum vydania rozhodnutia: 28. júna 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3020200124.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD., a členov senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. a Mgr. Petra Macha, PhD. (spravodajca), v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Ing. Peter Čelko JESEL, IČO: 34 747 443, miesto podnikania Lánska 2487/68, 017 01 Považská Bystrica, právne zastúpeného: JUDr. Bohumil Novák, advokát, so sídlom Horná 27, 974 01 Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100513952/2020 z 24. februára 2020, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne, č. k. 11S/59/2020-142, z 24. júna 2021, takto

### r o z h o d o l :

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

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

### O d ô v o d n e n i e

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica (ďalej „správca dane“), rozhodnutím č. 102580363/2019 z 12.11.2019 (ďalej „prvostupňové rozhodnutie“) určil podľa § 68 ods. 5, ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej „Daňový poriadok“) sťažovateľovi rozdiel dane v sume 7 780,20 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej „daň“ či „DPH“) za zdaňovacie obdobie november 2015, pričom nepriznal nadmerný odpočet v sume 6 552,04 € a vyrubil daň v sume 1 228,16 €.

2. Na odvolanie sťažovateľa žalovaný rozhodnutím č. 100513952/2020, z 24.02.2020 (ďalej „preskúmané rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

II. Konanie pred správnym súdom

3. Krajský súd v Trenčíne (ďalej „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 11S/59/2020-142, z 24.06.2021 (ďalej „napadnutý rozsudok“), správnu žalobu sťažovateľa podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej „SSP“) ako nedôvodnú zamietol.

4. Správny súd v rozsudku skonštatoval, že sťažovateľ si v kontrolovanom zdaňovacom období november 2015 uplatnil odpočítanie DPH spolu v sume 7 780,20 € zo štyroch dodávateľských faktúr od spoločnosti FP TRADE, s.r.o., Pod Dráhami 1703/1, 960 01 Zvolen, IČO 46 618 546 (ďalej „FP TRADE“ alebo „dodávateľ“), za dodávku zväracieho materiálu. Správca dane z obchodného registra zistil, že dodávateľ zanikol v dôsledku zlúčenia a jeho právnym nástupcom sa stala spoločnosť AGRO COMET s.r.o., ktorej právnym nástupcom sa potom stala spoločnosť BANDREAL Ba, s.r.o. Konatelia spoločností správcovi dane účtovné doklady spoločnosti dodávateľa nepredložili. Sťažovateľ v priebehu daňovej kontroly uskutočnenie a prijatie zdaniiteľných plnení - dodávok zväracieho materiálu - preukazoval iba prijatými faktúrami, dodacími listami a dokladmi o úhrade faktúr. Správca dane počas daňovej kontroly oboznámil sťažovateľa, že nebolo vierohodne preukázané, že fakturované obchody spĺňajú základné kritériá reálnej obchodnej činnosti, a vyhodnotil skutkový stav tak, že dodávky tovaru uvedené na faktúrach nepovažuje zo strany dodávateľa za preukázané.

5. Správny súd dospel k záveru, že daňové orgány sa pri dokazovaní orientovali na predmet daňového konania, v rozsahu postačujúcom na učinenie záveru o nepreukázaní dodania tovaru sťažovateľovi spoločnosťou FP TRADE. S poukazom na § 49 ods. 1, ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej „zákon o DPH“) vec posúdili tak, že sťažovateľ si uplatnil nárok na odpočítanie dane v rozpore so zákonom, keď nepreukázal, že dodávateľom boli realizované daňové plnenia, ako je deklarované na faktúrach.

6. K znášaniu dôkazného bremena správny súd poukázal na podmienky upravené v § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, ktoré sú stanovené kumulatívne a objektívne, a nárok na odpočet DPH sa viaže na ich bezpodmienečné splnenie. Faktúry od dodávateľa sú len formálnou podmienkou uplatnenia si nároku na odpočítanie DPH na vstupe, nie však postačujúcou, ak neodrážajú reálne plnenia. Ak daňové a účtovné doklady (faktúry, zmluvy, doklady o úhrade) neodrážajú materiálne plnenie a boli vystavené bez skutkovej podstaty, sťažovateľovi nemôže byť na základe týchto podkladov a zhodného tvrdenia účastníkov obchodu priznané právo na odpočet.

7. Správny súd pokračoval, že ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybnil deklarovany zdaniiteľný obchod, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nie je možné priznať nárok na odpočítanie dane. Poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“), týkajúcu sa podmienok uplatnenia práva na odpočet DPH, rozsahu dokazovania v daňovom konaní, či rozloženia dôkazného bremena medzi správcu dane a daňový subjekt, citoval z rozsudkov sp.zn. 10Sžfk/43/2018, 10Sžfk/3/2019, 5Sžf/94/2014, 4Sžfk/4/2019, 3Sžf/105/2014, 6Sžfk/2/2019, 4Sžf/84/2012, 2Sžf/4/2009, 5Sžf/11/2014, 3Sžf/26/2016, 1Sžf/4/2016, 8Sžf/51/2010, 4Sžf/74/2015, 1Sžf/81/2015, 5Sžf/97/2010 a 1Sžf/4/2016.

8. Pochybnosti správcu dane a žalovaného o identite skutočného dodávateľa považoval správny súd za založené na preukázaných skutočnostiach. Stotožnil sa so záverom správcu dane a žalovaného o neunesení dôkazného bremena na preukázanie reálnosti dodania. Daňové orgány pochybnosti o reálnosti dodania tovaru podľa súdu založili na výpovedi bývalého konateľa spoločnosti dodávateľa, S. K., ktorý formálne síce potvrdil vystavenie a zaúčtovanie faktúr, nevedel však uviesť či fakturovaná DPH bola uvedená v daňovom priznaní, kontrolných výkazoch a následne odvedená do štátneho rozpočtu. Svedok sa nevedel vyjadriť a uviesť mená a názvy dodávateľov a odberateľov, okrem sťažovateľa, taktiež sa nevyjadril k nakládke, vykládke, skladovaniu a preprave tovaru. Nedisponoval účtovníctvom spoločnosti FP TRADE, pričom konateľom dodávateľa bol do 22.11.2015, kedy sa konateľom stal V. V.. Spoločnosť bola z obchodného registra vymazaná dňa 22.02.2016, v dôsledku zlúčenia s právnym nástupcom. Poznamenal, že bankovým účtom spoločnosti napriek zmene konateľa naďalej disponoval S. K.; FP TRADE v decembri 2015 prijala štyri úhrady od sťažovateľa. Ďalej správny súd spomenul následné bezhotovostné platby a pohyby na účte dodávateľa, a to v prospech

spoločnosť so štatutármi z Rumunskej republiky; taktiež fakt, že FP TRADE bola od 02.12.2014 zverejnená v zozname platiteľov DPH v zmysle § 52 zákona o DPH, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie na DPH v nadväznosti na § 81 ods. 4 písm. b/ bod druhý zákona o DPH.

9. Dôveryhodnosť svedka pána K. spochybnilo podľa správneho súdu i to, že neuviedol názvy svojich dodávateľov, od ktorých nakupoval tovar, ktorý neskôr fakturoval sťažovateľovi, nespomenul si ani na obce či mestá, kde mal nakupovať, hoci medzi poslednou transakciou a jeho prvým výsluchom neuplynul ani rok. Súd poukázal aj na skutočnosť, že napriek prevodu spoločnosti zo zdravotných dôvodov, bol údajne tento svedok schopný obstaráť tovar pre sťažovateľa a tento osobne odviezť do miesta podnikania sťažovateľa. Na nového konateľa nepreviedol oprávnenie disponovať peňažnými prostriedkami inkasovanými spoločnosťou, a to až do zániku spoločnosti FP TRADE, čím podľa názoru súdu fakticky znemožnil fungovanie obchodnej spoločnosti.

10. K námietke nedostatku právnej subjektivity pobočky správcu dane správny súd poukázal na § 2 ods. 1 písm. c/ zákona č. 35/2019 Z.z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v zmysle ktorého sú orgánmi štátnej správy v oblasti daní daňové úrady. Pobočka neprestáva byť súčasťou daňového úradu a doplňujúca informácia o vydaní protokolu o daňovej kontrole na pobočke daňového úradu neznamena, že nebol vydaný správcom dane.

11. Správny súd vo vzťahu k námietke o neoboznámení sťažovateľa (výzvou podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku) zo strany správcu dane v priebehu daňovej kontroly o pochybnostiach o realizácii deklarovaných zdaniteľných plnení, konštatoval nesúlad tohto tvrdenia s administratívnym spisom. Upriamil pozornosť na „Výzvu na predloženie dôkazov“ z 21.09.2016, doručení sťažovateľovi, ktorou bol ako kontrolovaný subjekt oboznámený so zisteniami správcu dane a vyzvaný na predloženie dôkazov, preukazujúcich uskutočnenie a prijatie zdaniteľných plnení v rozsahu uvedenom na preverovaných faktúrach. Obdobne tak správca dane učinil na ústnom pojednávaní so sťažovateľom dňa 25.01.2017. Kontrolné zistenia správca dane zosummarizoval v protokole z daňovej kontroly, sťažovateľa vyzval na vyjadrenie sa k záverom protokolu a riadne ho poučil o možnosti označiť alebo predložiť dôkazy, preukazujúce jeho tvrdenia.

12. Protokol z daňovej kontroly považoval správny súd za zákonný podklad pre rozhodnutie správcu dane, pretože potreba doplnenia dokazovania a vysporiadania sa s kontrolnými zisteniami nezakladá nezákonnosť tohto dôkazného prostriedku. Nemožnosť dodatočného vypočítania nového konateľa dodávateľa, svedka Radovana Richtera, bola spôsobená jeho nezastihnuteľnosťou, čo tiež nie je dôvodom nezákonnosti procesného postupu.

13. Správny súd vo vzťahu k námietke zmätočnosti a nepreskúmateľnosti rozhodnutí daňových orgánov, z ktorých nemožno zistiť či právo na odpočet DPH, sťažovateľovi nebolo priznané pre nesplnenie hmotnoprávnych podmienok alebo pre vedomú účasť sťažovateľa na podvodnom konaní, vysvetlil, že z judikatúry SD EÚ vyplýva zásada subsidiarity skúmania podmienky účasti (vedomosti) daňového subjektu na daňovom podvode vo vzťahu k nevyhnutnosti splnenia hmotnoprávnych podmienok pre priznanie nároku na odpočet DPH.

14. Správny súd vzhľadom na konštatované skutočnosti nemal za preukázané splnenie hmotnoprávnych podmienok na priznanie nároku na odpočet DPH sťažovateľovi. Preto podľa súdu nebolo potrebné skúmať podmienku účasti sťažovateľa na daňovom podvode, resp. otázku jeho vedomosti o takejto účasti. Sťažovateľ podľa súdu neunesol v daňovom konaní dôkazné bremeno na preukázanie reálnosti dodania fakturovaných dodaní dodávateľom.

### III. Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

15. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f/, písm. g/ SSP, teda že správny súd porušil jeho právo na spravodlivý proces, a rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci; navrhol zrušiť napadnutý rozsudok a vec správneho súdu vrátiť na ďalšie konanie.

16. Sťažovateľ namietal nezákonnosť použitia protokolu z daňovej kontroly ako dôkazu, pretože žalovaný v poradí prvým rozhodnutím z 22.03.2019 zrušil rozhodnutie správcu dane o určení rozdielu dane z 20.11.2018 z dôvodu nezákonného postupu správcu dane počas daňovej kontroly, nedostatočne zisteného skutkového stavu a nedostatočného odôvodnenia rozhodnutia. Správca dane v rámci daňovej kontroly podľa sťažovateľa nezistil ani základný skutkový stav a tento nedostatok nemožno odstraňovať vo vyrubovacom konaní (ktoré trvalo viac ako 7 mesiacov). Protokol z daňovej kontroly nemožno meniť a postup správcu dane, nahradzujúci výkon daňovej kontroly vo vyrubovacom konaní považoval sťažovateľ za nezákonný, pretože rozsah tohto konania je stanovený § 68 Daňového poriadku. Sťažovateľ pritom vo vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly nenavrhol vykonanie žiadnych dôkazov a dôkazy boli vykonávané samostatne správcom dane.

17. Nezákonný postup správcu dane mal ďalej spočívať v opomenutí povinnosti správcu dane oznámiť sťažovateľovi pochybnosti o správnosti a úplnosti predložených dokladov a pravdivosti údajov. Správca dane po predložení dokladov daňovým subjektom bez jeho vedomosti a súčinnosti vykonával ďalšie dôkazy, v čom videl sťažovateľ vyhľadávaciu činnosť, neprípustnú počas daňovej kontroly. Tvrdil, že ho podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku nevyzval a neoznámil mu pochybnosti o predložených dokladoch, a to ani v protokole z daňovej kontroly, čím mu znemožnil vyjadriť sa k pochybnostiam správcu dane, navrhnúť dôkazy na ich odstránenie či predložiť dôkazy. K poukazu správneho súdu v bode 75 svojho odôvodnenia (v tomto rozsudku bod 11) na listinu z 21.09.2016 a na ústne pojednávania sťažovateľ uviedol, že sa tam nenachádza zmienka o § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ani nie sú formulované pochybnosti. Navyše aj podľa správneho súdu správca dane vôbec nemal spomínať skutočnosti týkajúce sa podvodného konania. Vyhodnotenie týchto skutočností v jeho neprospech zo strany správneho súdu považoval za porušenie práva na spravodlivý proces.

18. Z rozhodnutia správcu dane, pokračoval sťažovateľ, nie je možné zistiť, ktoré skutočnosti správca dane považuje za dôkazy získané zákonným spôsobom, na ktorých založil rozhodnutie, a ktoré za informácie, a ako dôkazy vyhodnotil, ako to vyžaduje § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Krajský súd sa podľa sťažovateľa s touto námietkou nevysporiadal a iba konštatoval, že dôkazy sú informácie získané zákonným spôsobom. Rozhodnutie správcu dane tak sťažovateľ považoval za zmätočné a nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov.

19. Nezákonnosť daňovej kontroly má tiež spočívať v opätovnom nevypočítaní svedka V. V., napriek tomu, že povinnosť vypočítania bola správcovi dane uložená zrušujúcim rozhodnutím žalovaného potom, ako bol počas daňovej kontroly tento svedok vypočítaný bez upovedomenia sťažovateľa. Ignorovaním námietok krajským súdom malo byť porušené právo sťažovateľa na spravodlivý proces.

20. K nesprávnemu právnomu posúdeniu veci žalovaným malo dôjsť aj akceptáciou zápisnice o svedeckej výpovedi svedka V. V., ktorá bola žalovaným v pôvodnom zrušujúcom rozhodnutí označená ako nezákonný dôkaz. Pretože sa na závery z nezákonného výsluchu svedka odvoláva aj správny súd, sťažovateľ tu videl porušenie jeho práva na spravodlivý proces súdom.

21. Sťažovateľ správnomu súdu vytkol nesprávnosť hodnotenia skutkových záverov daňových orgánov, najmä skutočnosť, že nekontaktnosť dodávateľa v čase viac ako rok po uskutočnení kontrolovaných obchodov nemôže byť dôvodom na spochybnenie tvrdených skutočností. Podľa neho správny súd ani finančné orgány nehodnotia, aké boli rozumné opatrenia, ktoré by od neho požadovali, aby zabránil svojej nevedomej účasti na podvode zmysle Axel Kittel testu. Tvrdil, že nadobudnutý tovar reálne existuje a využil ho pre svoje zdaniateľné plnenie, čo podľa neho potvrdzuje aj správca dane.

22. Sťažovateľ tvrdil, že z rozhodnutia správcu dane a žalovaného nie je možné určiť, z akého dôvodu mu nebolo priznané právo na odpočítanie dane. Správca dane na jednej strane uvádza, že nespĺnil podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, na druhej strane daňové orgány neuznávajú právo na odpočítanie dane, vzhľadom na záver správcu dane o jeho vedomosti o podvodnom konaní dodávateľa FP TRADE. Ide o dva diametrálne odlišné dôvody

neuznania práv na odpočet, ktoré sa vzájomne vylučujú. Správny súd podľa sťažovateľa v podstate tvrdí, že ak na základe vyslovených pochybností správcom dane o tom, že tovar nedodala spoločnosť uvedená na faktúre, je konštatované nesplnenie hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočítanie dane, správca dane už nemusí skúmať či vo veci išlo o podvod, resp. zneužitie práva. Takéto právne posúdenie sťažovateľ považoval za zjavne nesprávne, pretože správca dane je povinný presne určiť dôvod nepriznania práva na odpočítanie dane.

23. Pokiaľ ide o dôvod neuznania práva na odpočítanie dane z dôvodu nesplnenia podmienok uvedených v § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, sťažovateľ ho považoval za zjavne neopodstatnený a nezákonný. Mal za to že reálne dodanie tovaru nepreukazuje iba faktúra, ale aj dve svedecké výpovede S. K., platba pre dodávateľa a uznanie reálnosti tovaru (v rovnakej kvalite a množstve ako na faktúrach) správcom dane na výstupe; neboli tak podľa neho predložené iba formálne doklady. Podľa sťažovateľa správca dane mohol vyvrátiť tvrdenia sťažovateľa iba predložením dôkazov opak.

24. Správca dane v priebehu daňovej kontroly, ako ani vo vyrubovacom konaní údajne nepredložil dôkaz, ktorý by kvalifikovane vyvracal dôkazy predložené daňovým subjektom. Správny súd sa len stotožnil so závermi daňových orgánov, bez vysporiadania sa s námietkami proti dôvodom neuznania práva.

25. Ďalej sťažovateľ poprel akýkoľvek úmysel alebo vedomosť o konaní, ktoré by malo viesť k získaniu neoprávnenej daňovej výhody. Tvrdil svoju dobromyseľnosť, ktorá nebola spochybňovaná. Ďalej podľa neho nemožnosť prvostupňového rozhodnutia zistiť v čom údajný podvod vlastne spočíva, pretože správca dane uznal, že všetok tovar bol skutočne dodaný. Zo zistení správcu dane vyplývajú dôkazy preukazujúce existenciu plnenia a použitie tovaru sťažovateľom na výstupe. Správca dane tieto skutočnosti len spochybňoval, bez predloženia riadneho dôkazu, ktorý by v zmysle relevantnej judikatúry súdov spochybnil tieto skutočnosti (poukázal na rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky I. ÚS 30/2018 z 30.01.2019). Závery krajského súdu považoval za svojvoľné s cieľom potrestať ho za nesplnenie daňových povinností dodávateľom. Medzi základné princípy daňového systému považoval princíp prísnej zodpovednosti za zavinenie. Nemôže tak znášať zodpovednosť za porušenie povinností iných daňových subjektov alebo za skutočnosti, ktoré nevedia preukázať. Konateľ dodávateľa podľa sťažovateľa vždy spolupracoval a dvakrát v plnom rozsahu potvrdil uskutočnenie plnenia. Správny súd vec nesprávne právne posúdil, keď na sťažovateľa prenáša dôkazné bremeno správcu dane a jeho dôkazné bremeno absolutizuje, v rozpore s európskou judikatúrou. Trval na tom, že správca dane od začiatku tvrdil že daňové orgány nespochybňujú, že k nákupu tovaru došlo; správca dane však tvrdí, že nepreukázal, že tovar uvedený na faktúrach vyhotovených dodávateľom bol aj reálne dodaný. Preto závery správneho súdu, že predložené doklady nie sú odrazom reálneho plnenia, súd podľa sťažovateľa iba frázami, bez opory v reálnom právnom a skutkovom stave.

26. Správny súd podľa sťažovateľa vec nesprávne právne posúdil aj vtedy, keď uviedol, že dôkazné bremeno o uskutočnení zdaniteľného plnenia je na daňovom subjekte. Podľa sťažovateľa sa však uskutočnenie zdaniteľného plnenia nikdy nespochybňovalo. Mal za to, že na nepriznanie práva na odpočítanie nestačia pochybnosti. Poukazoval aj na to že predložil celé kompletne účtovníctvo, ktorého obsah nebol spochybnený.

27. Správny súd v rozsudku neuviedol, ktoré ďalšie dôkazy mohol daňový subjekt predložiť alebo navrhnúť, na preukázanie svojho práva, napriek predloženiu účtovníctva, využitia tovaru rovnakého množstva na výstupe, mailovej komunikácie a potvrdenia dodania od konateľa dodávateľa a ďalších. Judikatúru citovanú krajským súdom (rozhodnutie 1Sžf/4/2016) považoval z dôvodu rozdielnosti skutkového stavu za neaplikovateľnú. Napokon namietal aj hodnotenie svedeckej výpovede S. K. správnym súdom, ktorý mal tohto svedka považovať za nedôveryhodného, pretože nevedel uviesť mená dodávateľov. Svedok však podľa sťažovateľa už v protokole z daňovej kontroly mená iných dodávateľov uviedol, a presne uviedol aj skutočnosti dôležité pre daňovú kontrolu sťažovateľa. Nesprávne tiež hodnotil okolnosti vykonávania riadnej ekonomickej činnosti sťažovateľom a otázku,

kto mal prístup k bankovému účtu dodávateľa. V neskoršej komunikácii so správnym súdom o preukazovaní zastúpenia v kasačnom konaní sťažovateľ žiadal aj uskutočnenie pojednávania.

28. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti skonštatoval, že naďalej trvá na skutočnostiach a záveroch uvedených v jeho rozhodnutí, stanovisku k žalobe a stanovisku k vyjadreniu žalobcu z 11.11.2020. Rozhodnutia daňových orgánov považoval za vydané v súlade s platnými právnymi predpismi. Kasačnému súdu navrhol, aby napadnutý rozsudok správneho súdu ako vecne správny potvrdil.

#### IV. Posúdenie veci kasačným súdom

29. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 11 písm. h/ SSP) po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP) a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 453 ods. 1, ods. 2 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) (§ 137 ods. 2, ods. 3 SSP) a kasačnú sťažnosť sťažovateľa vyhodnotil ako nedôvodnú a preto ju podľa § 461 SSP zamietol.

30. Kasačný súd sa otázke hmotnoprávnych podmienok odpočítania dane venoval napríklad v rozsudku z 30.06.2022 sp. zn. 3Sžfk/15/2020, publikovanom v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pod č. 23/2022 ZNSS, body 16-17, 20-21:

„16. K ostatným sťažnostným bodom kasačný súd poukazuje na skutočnosť, 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 príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté.

17. Vyššie uvedené podmienky upravené v Smernici 2006/112/ES sú prevzaté do ZoDPH. Platiteľ dane (sťažovateľ) si môže v zmysle ZoDPH odpočítať daň:

1. dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 ZoDPH),
2. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník (§ 19 ods. 1 ZoDPH),
3. 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) ZoDPH),
4. zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a) ZoDPH), čo je však formálnou a nie hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane.

[...]

20. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že právo zdaniteľných osôb odpočítať z dane, ktorú majú zaplatiť, daň splatnú alebo zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného európskeho systému dane z pridanej hodnoty (napr. C-409/99 Metropol a Stadler a C-324/11 Tóth). Právo na odpočítanie dane je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu dane z pridanej hodnoty a v zásade nemôže byť obmedzené a toto právo sa osobitne uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce transakcie uskutočnené na vstupe (napr. C-110/98

až C-147/98 Gabalfrisa a i., C-465/03 Kretztechnik, C-438/09 Dankowski a C-285/11 Bonik). Cieľom režimu odpočítania dane je úplne zbaviť zdaniteľné osoby bremena dane splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých ich hospodárskych činností. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty zabezpečuje úplnú neutralitu daňového zaťaženia všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na ich účel alebo výsledky, za predpokladu, že sú samy predmetom dane (napr. C-285/11 Bonik). Z judikatúry Súdneho dvora EÚ taktiež vyplýva, že každá transakcia musí byť sama predmetom vyhodnotenia, nezávisle na dani splatnej za predchádzajúce alebo nasledujúce transakcie (napr. C-267/15 Gemeente Woerden).

21. Odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ obmedzené najmä v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nesplní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, ak došlo k daňovému podvodu alebo k prípadu zneužitia práva.“

31. Kasačný súd poukazuje na to, že Súdny dvor síce vo svojej judikatúre často opakuje, že faktúra má byť v zásade jedinou listinou vyžadovanou na uplatnenie odpočítania dane (formálna podmienka), ale to platí len za predpokladu, že nie je relevantne spochybnená samotná existencia dodania tovaru či služby (ako jedna z hmotnoprávnych podmienok), ako vyplýva napríklad z uznesenia Súdneho dvora EÚ z 03.09.2012 vo veci C-610/19 (Vikingó), body 40, 43, 46.

32. Pokiaľ ide o sťažnostný bod spočívajúci v tvrdení nezákonnosti daňového protokolu, ktorá mala byť spôsobená nedostatočným zistením skutkového stavu orgánmi správy daní v priebehu daňovej kontroly, sťažovateľ tvrdil, že nedostatky protokolu nemohli byť daňovými orgánmi odstránené vykonávaním dokazovania v priebehu vyrubovacieho konania.

33. Podľa kasačného súdu je z obsahu pôvodného zrušovacieho rozhodnutia žalovaného z 22.03.2019 zrejmé, že dôvodom zrušenia rozhodnutia bolo procesné pochybenie, spočívajúce v nevypočutí konateľa V. V. v procesnej pozícii svedka, pretože správca dane sťažovateľovi neumožnil klásť svedkovi otázky. Správcovi dane uložil v ďalšom konaní vypočúť tohto svedka tak, aby boli zodpovedané ďalšie námietky ohľadom okolností, ktoré mal svedok ohľadom preverovaných obchodov s platiteľom objasniť. Z tohto zrušovacieho rozhodnutia žalovaného vyplýva, že uloženie povinnosti doplniť dokazovanie bolo priamou reakciou na odvolacie námietky sťažovateľa, a fakticky ním vyvolaný postup, čo podľa kasačného súdu neznamenal zásah do sťažovateľovho práva. Vo vzťahu k sťažovateľom citovanému rozhodnutiu najvyššieho súdu sp. zn. 5Sžf/46/2016 kasačný súd poznamenáva, že v onom konaní sa aplikoval starší zákon o správe daní, a navyše citovaný text sa týkal vyrubovacieho konania po prekročení zákonnej dĺžky daňovej kontroly.

34. Ďalej, objektívna nemožnosť vypočúť pána V. v ďalšom konaní, ktorého prítomnosť nebolo možné zabezpečiť ani prostredníctvom polície, nezakladá nezákonnosť procesného postupu správcu dane v druhom vyrubovacom konaní. Žalovaný dôvody nevypočutia svedka V. V. (jeho nekontaktnosť) vysvetlil v napadnutom rozhodnutí a kasačný súd to vzhľadom na okolnosti veci považuje za dostatočné.

35. Kasačný súd sa však nestotožňuje so závermi, vyslovenými v napadnutom rozsudku, kde správny súd poznatky získané od tohto konateľa nepovažoval za postihnuté vadou nezákonnosti a ich dôkaznú hodnotu vnímal na úrovni podaného vysvetlenia. Naopak, pokiaľ aj sám žalovaný považoval výsluch pána V. bez upovedomenia sťažovateľa za tak závažné pochybenie, ktoré muselo viesť k zrušeniu prvého rozhodnutia správcu dane, kasačný súd súhlasí so sťažovateľom, že na takýto dôkaz ako na nezákonný nemožno prihliadať. V tejto časti sťažnostného bodu dáva kasačný súd za pravdu sťažovateľovi, avšak pre súdnu vec je podstatné, že vysvetlenie pána V. nebolo rozhodujúce pre záver, že dodávateľ sťažovateľovi tovar nedodal, a pochybnosti finančných orgánov boli aj pri neprihliadnutí na túto zápisnicu č. 103615403/2016 z 28.07.2016 opodstatnené, to vyplýva aj z odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia na s. 15-16. Preto ani nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom v tejto časti nevedlo k zrušeniu napadnutého rozsudku.

36. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti ďalej namietal, že správca dane v priebehu daňovej kontroly sťažovateľa podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku neoboznámil s pochybnosťami o predložených dokladoch, a to ani v protokole z daňovej kontroly. Kasačný súd k tejto argumentácii poukazuje na

odôvodnenie napadnutého rozsudku (tam bode 75) rozsudku a tam uvedené úkony správcu dane, najmä na výzvu z 21.09.2016 a na ústne pojednávania pred správcom dane v dňoch 23.01.2017 a 25.01.2017. Samotný fakt, že pri uvedených úkonoch správca dane výslovne nepoukázal na § 46 ods. 5 Daňového poriadku, nespôsobuje ich neúčinnosť, hoci kasačný súd nespochybňuje, že by bolo vhodné, aby správca dane dbal aj pri tomto postupe na čo najpresnejšiu formuláciu; minimálne preto, aby daňová a súdna sústava neboli zaťažované obdobnými námietkami. Bližšie sa k forme a podstate takejto výzvy venoval Najvyšší správny súd v rozsudku sp. zn. 1Sžfk/10/2020 z 24.02.2022, uverejnenom pod č. 18/2022 ZNSS.

37. Sťažovateľ namietal, že ani správny súd mu nedal odpoveď na jeho námietku, že z rozhodnutia správcu dane nie je možné zistiť, čo správca dane považuje za dôkazy a čo za informácie. Kasačný súd považuje odpoveď správneho súdu v bode 77 odôvodnenia jeho rozsudku za primeranú a dodáva, že z prvostupňového rozhodnutia je možné vyrozumieť, ako správca dane jednotlivé dôkazy hodnotí.

38. Sťažovateľ ďalej argumentoval zmätočnosťou rozhodnutí správcu dane a žalovaného, z ktorých nie je možné jednoznačne určiť zákonný dôvod nepriznania práva na odpočítanie dane. Nepreskúmateľnosť rozhodnutí mala byť spôsobená tým, že orgány daňovej správy v rozhodnutiach konštatujú dva odlišné dôvody nepriznania práva na odpočítanie dane. Na jednej strane poukazujú na nesplnenie hmotnoprávných podmienok odpočtu podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, a následne poukazujú na vedomosť konateľa daňového subjektu o daňovom podvode v spoločnosti FP TRADE (v dôsledku neodvedenia dane dodávateľom). S touto skutočnosťou sa dostatočne vysporiadal správny súd, ktorý v napadnutom rozsudku vysvetlil použitie zásady subsidiarity skúmania podmienky účasti (vedomosti) daňového subjektu na daňovom podvode, vo vzťahu k nevyhnutnosti splnenia hmotnoprávných podmienok pre priznanie nároku na odpočet DPH, plynúcou aj z judikatúry Súdneho dvora EÚ, s poukazom na rozsudok SD EÚ, C-277/14 PPUH Stehcemp; podľa tohto rozsudku pre zmysluplnosť úvah, smerujúcich k podvodnému konaniu v dodávateľsko - odberateľskom reťazci ktorého súčasťou má byť zdaniteľná osoba, je predpokladom, aby bolo v zmysle zásad daňového konania štátu preukázané splnenie hmotnoprávných podmienok pre priznanie nároku na odpočet. V tejto časti boli závery a úvahy o účasti na daňovom podvode v rozhodnutiach správcu dane a žalovaného naozaj nadbytočné a zbytočne konanie zaťažili novými odbočkami, tento fakt však nemá za následok nezákonnosť a nepreskúmateľnosť ich rozhodnutí. Aj podľa kasačného súdu tak v tejto veci bol zrozumiteľný záver oboch orgánov o tom, že nie je preukázané splnenie hmotnoprávných podmienok odpočítania dane (§ 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ zákona o DPH), keď nie je preukázané, že tovar, ktorý bol na výstupe od sťažovateľa nespochybný, mu dodala osoba, ktorá je platiteľom dane (čo bolo konkrétne formulované tak, že nebolo preukázané reálne dodanie tovaru deklarovaného na sporných faktúrach dodávateľom). Preto toto právne posúdenie zo strany správneho súdu nie je nesprávnym v zmysle § 440 ods. 1 písm. g/ SSP. Kasačný súd však uznáva, že štruktúra prvostupňového rozhodnutia ani preskúmaného rozhodnutia nebola v tomto smere ukážková.

39. Ďalej kasačný súd poznamenáva, že z administratívneho spisu, ani v podaniach sťažovateľa nespozoroval náznak, že by bol z daňového konania známy iný (skutočný) dodávateľ sporného tovaru, ktorý by mohol byť platiteľom dane, aby tak vznikla potreba doplniť dokazovanie vo svetle novej judikatúry Súdneho dvora EÚ, predovšetkým vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie, kde konštatoval, že uvedenie osoby deklarovaného dodávateľa na daňovom doklade nie je hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane, avšak status osoby deklarovaného dodávateľa hmotnoprávnou podmienkou je a dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane.

40. Vo vzťahu k namietanému vyhodnoteniu zisteného skutkového stavu a k námietke neprimeraného prenosu dôkazného bremena, kedy správca dane a žalovaný relevantným spôsobom nepredložil dôkaz, kvalifikovane spochybňujúci dôkazy predložené sťažovateľom, kasačný súd uvádza, že orgány daňovej správy na základe vykonaného dokazovania dospeli k záveru, že nebolo hodnoverne preukázané reálne dodanie tovaru deklarovaného na sporných faktúrach dodávateľom FP TRADE a nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH. Daňová správa



nemusi za každých okolností preukazovať, že každé jedno tvrdenie, ktoré deklaruje daňový subjekt, je nepravdivé. Na to, aby daňové bremeno opäť zaťažilo daňový subjekt, postačí relevantné spochybnenie jeho tvrdení a predložených listín.

41. Konateľ FP TRADE pán K. v prvotných svedeckých výpovediach nevedel identifikovať odberateľov spoločnosti, prepravcu fakturovaného tovaru, dopravné prostriedky, ktorými mal byť fakturovaný tovar prepravený k sťažovateľovi, miesto dodania, nepamätal si bližšie okolnosti nakládky, vyloženia a dodania tovaru odberateľovi, okrem toho si riadne neplnil daňové a evidenčné povinnosti voči štátu. Následne svedok pán K. svedeckú výpoveď v zásadných otázkach zmenil (napríklad si spomenul na niektoré predajne, kde mal nakupovať tovar), tento postup správca dane vyhodnotil ako účelový. Spoločnosť dodávateľa nevlastnila investičný majetok, nemala zamestnancov, bývalý konateľ pán K. síce potvrdil vystavenie dodávateľských faktúr, nevedel sa však vyjadriť k odvedeniu DPH v zdaňovacom období november 2015. Nebolo tak možné overiť fyzickú prepravu tovaru, okolnosti a spôsob dodania zväzacieho materiálu, a teda zo strany FP TRADE reálne dodanie preverovaného tovaru na sporných faktúrach. V tomto smere neprodukoval dôkazy ani sám sťažovateľ.

42. Kasačný súd pripomína, že v súdnej veci zostali nepreukázané práve okolnosti tvrdeného obchodu - dodania tovaru - medzi FP TRADE a sťažovateľom. Skutočnosť, že konateľ dodávateľa pôvodne nevedel uviesť, od koho tovary nakúpil, nadobudnutie tovarov nevedel preukázať, keďže účtovníctvom spoločnosti už nedisponoval, skladovanie u dodávateľa, osoby zúčastňujúce sa nakládky u dodávateľa, pravdaže nie je možné vyhodnotiť priamo na ťarchu sťažovateľa, ale nepochybne mu nepomáha pri preukazovaní hmotnoprávnych podmienok, konkrétne dodanie tovaru od osoby, ktorá má status platiteľa dane.

43. Kasačný súd poukazuje na to, že na jednej strane stoja dodávateľské faktúry s dodacími listami, svedecké výpovede pána K. potvrdzujúce dodanie, ktoré sú však v podstatných okolnostiach neurčité a miestami rozporné (napríklad pokiaľ ide o spôsob prepravy tovaru), a potom doklady o použití tovaru na výstupe (ktoré v zásade žalovaný nespochybňuje), na druhej strane stoja pochybnosti o reálnej ekonomickej aktivite dodávateľa v rozhodnom období, chýbajúce obvyklé doklady o prijatí tovaru na sklad, o preprave, a v podstate absencia podrobností týkajúcich sa dodania tovaru zo strany dodávateľa. Na základe tejto dôkaznej situácie je podľa kasačného súdu prijateľný záver žalovaného o nepreukázaní reálnosti deklarovaných obchodov. Pri existencii dôkazne podložených zistení podstatne spochybňujúcich činnosť dodávateľa a tým aj vierohodnosť ním produkováných listinných dôkazov je potom v okolnostiach veci, pri nedostatku dôkazov o priebehu dodania, možné dospieť aj k záveru, že existencia tovaru je osvedčená až na výstupe od sťažovateľa. Táto skutočnosť (existencia tovaru na výstupe) však nepreukazuje splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane medzi dodávateľom sťažovateľa FP TRADE a sťažovateľom.

44. K zisteniam správca dane a žalovaného o nepreukázaní reálnej ekonomickej činnosti je potrebné zopakovať, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (tu sťažovateľovi) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávnych podmienok, ktorými sú: (1) poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t.j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia), a (3) prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. V súdnej veci daňové orgány (a s nimi aj správny súd) dospeli k skutkovému záveru, že nebola preukázaná faktická existencia plnenia vo vzťahu medzi FP TRADE a sťažovateľom, a teda nebolo preukázané, že nejde o fiktívne plnenie. V tomto smere nie je presné tvrdenie sťažovateľa, že uskutočnenie zdaniteľného plnenia sa nikdy nespochybňovalo (spochybnený nebol tovar na výstupe od sťažovateľa). Nebolo tak preukázané splnenie hmotnoprávnych podmienok odpočítania dane. V tejto súvislosti nie je podstatný ani poukaz sťažovateľa na jeho dobromyseľnosť.

45. Taktiež nebolo ani povinnosťou daňových orgánov ani správneho súdu sťažovateľovi osobitne vysvetľovať, aké ďalšie dôkazy mal navrhovať alebo predkladať.

46. Správny súd sa v napadnutom rozsudku dostatočne vysporiadal so všetkými žalobnými námietkami sťažovateľa, a k odlišnému hodnoteniu rozhodnutí orgánov daňovej správy nemožno dospieť ani na podklade námietok, uvedených v podanej kasačnej sťažnosti. Z tohto dôvodu kasačný súd nepovažoval za účelné detailne sa zaoberať všetkými námietkami sťažovateľa, na ktoré už poskytol dostatočnú odpoveď správny súd.

47. Kasačný súd nepristúpil k nariadeniu pojednávania v kasačnom konaní napriek osobitnej (dodatocnej) žiadosti sťažovateľa, pretože táto žiadosť bola uvedená iba v súvislosti s odstraňovaním nedostatkov preukazovania zastúpenia v kasačnom konaní, o ktorom kasačný súd nemal pochybnosť, a kasačný súd nepovažoval pojednávanie za potrebné ani vo vzťahu k prejednávaniu sťažnostných bodov (§ 455 SSP).

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

49. 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), preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

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

#### **Poučenie :**

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