

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 6Sžfk/22/2021  
Identifikačné číslo spisu: 1019200155  
Dátum vydania rozhodnutia: 26. mája 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Berthotyová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:1019200155.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): AlbaROSS, s.r.o., IČO: 46 875 085, Holíčska 36, Bratislava, právne zastúpený: JUDr. Miroslav Ivanovič, advokát, Grösslingova 45, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, za účasti: Daňový úrad Bratislava, Ševčenkova 32, Bratislava, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/15/2019-77 zo dňa 05.08.2020, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102260421/2018 zo dňa 15.11.2018, takto

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

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamieta.
- II. Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

### O d ô v o d n e n i e

#### I. Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Na základe výsledkov daňovej kontroly zameranej na dodržiavanie zákona č. 222/2004 o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) vydal Daňový úrad Bratislava (ďalej len „správca dane“) rozhodnutie č. 101341511/2018 zo dňa 11.07.2018 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (Daňový poriadok), ktorým vyrubil žalobcovi za zdaňovacie obdobie apríl 2013 rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) v sume 40.483,08 eur.
2. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 102260421/2018 zo dňa 15.11.2018, pričom rozhodnutie správcu dane potvrdil.
3. V odôvodnení svojho rozhodnutia žalovaný uviedol, že správca dane sa vysporiadal so všetkými skutkovými aj právnymi otázkami, ktoré majú význam pre posúdenie rozporných zdaniteľných obchodoch a vo vydanom rozhodnutí uviedol zákonné ustanovenia, na základe ktorých dospel k právnenému záveru. Po preskúmaní všetkých podkladov k odvolaniu dospel k záveru, že obchodné

transakcie deklarované vo faktúrach predložených daňovým subjektom ku kontrole za zdaňovacie obdobie apríl 2013 sa neuskutočnili tak, ako ich preukazoval daňový subjekt.

## II.

### Konanie pred krajským súdom

4. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote všeobecnú správnu žalobu Krajskému súdu v Bratislave (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) a navrhol toto rozhodnutie, spolu s rozhodnutím správcu dane, zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie.

5. Žalobca v správnej žalobe namietal, že splnil všetky hmotnoprávne podmienky vyplývajúce z § 19, § 49 a § 51 zákona o DPH na uplatnenie práva na odpočet DPH za zdaňovacie obdobie júl 2014 a splnenie podmienok aj riadne preukázal.

6. Žalovaný v písomnom vyjadrení k obsahu správnej žaloby zotrval na skutkových zisteniach a právnych záveroch uvedených v preskúmanom rozhodnutí a navrhol správnu žalobu zamietnuť.

7. Krajský súd po prejednaní veci na nariadenom pojednávaní vyhlásil dňa 05.08.2020 rozsudok, ktorým správnu žalobu zamietol a žalovanému nepriznal náhradu trov konania.

8. V odôvodnení rozsudku krajský súd k námietke neprimerane dlhého trvania daňovej kontroly uviedol, že z administratívneho spisu vyplýva, že daňová kontrola bola začatá dňom 01.06.2016 (deň uvedený v oznámení o začatí daňovej kontroly č. 103030098/2016/9104405/Kovq zo dňa 28.04) a bola ukončená dňa 15.05.2017, kedy žalobca prevzal protokol o výsledkoch daňovej kontroly. Pokiaľ podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku je lehota na vykonanie daňovej kontroly najviac jeden rok odo dňa jej začatia, túto správca dane neprekročil, námietku žalobcu preto súd nepovažoval za dôvodnú.

9. K námietke žalobcu, ktorý popieral závery správcu dane o tom, že by obchody deklarované v súvislosti s podaným daňovým priznaním na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2013 sa neuskutočnili, k námietke nesprávneho právneho posúdenia, nedostatočne zisteného skutkového stavu a nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov, uviedol, že základnou spornou otázkou pre posúdenie veci bolo naplnenie podmienok na uplatnenie nároku na odpočítanie dane upravené v § 49 až § 51 zákona o DPH.

10. V tejto súvislosti uviedol, že z dikcie § 49 ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže odpočítať DPH, pričom základnou podmienkou je, aby išlo o tovary alebo služby, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom DPH. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či pri predložených dokladoch neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú žalobcovo tvrdenie o tom, že predmetný tovar alebo služba mu boli dodané ním uvádzanou spoločnosťou. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH.

11. Žalobca si uplatnil nárok na odpočet DPH za príslušné zdaňovacie obdobie z dôvodu faktúr vystavených jeho dodávateľmi - spoločnosťami LARGOMA s.r.o. a IVANICE TRADE, s.r.o. V daňovom konaní však z dôkazov produkovaných žalobcom alebo zabezpečených správcou dane nebolo podľa krajského súdu preukázané, že žalobca nadobudol tovar od ním označených dodávateľov, ktorí boli označení na predložených faktúrach.

12. Podľa krajského súdu správca dane po predložení listín zo strany žalobcu a po vzniku pochybností o existencii tovaru, postupoval správne a začal preverovať realnosť dodania tovaru v rámci svojho dôkazného bremena. Správca dane správne preveroval dodávateľov žalobcu, pretože riadne označenie dodávateľa je jednou z náležitostí faktúry a slúži na verifikáciu vierohodnosti faktúry podľa § 71 ods. 1 písm. c/ zákona č. 222/2004 Z. z. Správca dane dospel k záveru, že spoločnosti žalobcovi fakturovaný tovar nedodali, čím neboli naplnené podmienky na uplatnenie nároku na odpočítanie dane upravené v § 49 až § 51 zákona o DPH.

13. Krajský súd považoval za dôležitú skutočnosť, že žalobcom ani iným spôsobom v konaní nebol preukázaný pôvod tovaru (repky olejnej) ako jeden zo základných atribútov pre konštatovanie realnosti daňovým subjektom deklarovaných zdaniteľných plnení (obchodných transakcií). Jednak

tieto spoločnosti nepredložili žiaden doklad o pôvode tovaru a tiež to vyplýva zo zisťovania správca dane, subdodávateľ žalobcu (VOLLI, s.r.o.) odmietol, že by obchodoval s dodávateľom žalobcu (LARGOMA s.r.o.), odmietol existenciu akéhokoľvek kontaktu s týmto dodávateľom alebo vystavenie faktúr pre neho. Navyše spoločnosť VOLLI, s.r.o. za II. štvrťrok 2013 nepodala daňové priznanie k DPH.

14. Krajský súd poukázal na to, že ani priami dodávateľia žalobcu (LARGOMA s.r.o., IVANICE TRADE, s.r.o.) nepreukázali reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov pre žalobcu. Konateľ VOLLI, s.r.o. sa nikdy nestretol s konateľom LARGOMA s.r.o., nepoznajú sa (ani sprostredkovateľ), ani jeden zo subjektov nebol pestovateľom predmetnej komodity a ani s ňou bežne neobchodoval, pričom, ako vyplýva z vykonaného dokazovania, vzájomná spolupráca zainteresovaných osôb - medzi žalobcom a spoločnosťou LARGOMA s.r.o. sa uskutočnila len v apríli 2013.

15. Ďalšou skutočnosťou hodnou zreteľa bolo podľa krajského súdu, že správca dane pri daňovej kontrole zistil, že žalobca, ani jeho dodávateľia alebo subdodávateľia a ani odberateľ nemali materiálne, technické ani personálne vybavenie na dodanie deklarovaneho tovaru. V posudzovanom prípade išlo podľa krajského súdu o tzv. statickú dodávku, kedy predmetný tovar zmenil fakturačne dodávateľa minimálne trikrát a mal byť podľa dokladov predávaný na jednom mieste a dokonca v jeden deň, čo podľa názoru krajského súdu okrem už uvedených nezrovnalostí vo všeobecnosti postráda ekonomický zmysel i racionalitu.

16. Podľa krajského súdu na základe vykonaných dôkazov správca dane celkom dôvodne dospel k záveru, že dodávateľia žalobcu predmetný tovar nemohli nadobudnúť od ich dodávateľov. V tomto smere správca dane vykonal dostatočné dokazovanie, žalobcom produkované dôkazy neboli dostatočne presvedčivé na preukázanie správnosti ním vypočítanej DPH, preto hoci žalobca namietal nedostatočne zistený skutkový stav z dôvodu nevypočutia ním navrhnutých svedkov, s touto námietkou sa krajský súd nestotožnil. Pokiaľ žalobca namietal napr. nevypočutie prepravcov, ktorí mali zabezpečiť prepravu predmetného tovaru, za dostatočný dôkaz považoval krajský súd informáciu od NDS, a.s., že preprava tovaru, ako bola deklarovaná, nemohla byť vykonaná, pričom tento dôkaz negoval potrebu ďalších vykonania ďalších dôkazov a celkom určite by ho nemohla spochybniť výpoveď prepravcu.

17. K žalobnej námietke týkajúcej sa požiadavky žalobcu na akceptáciu čestných prehlásení pána T. a pani Y. v kontexte preukázaných skutočností, krajský súd uviedol, že rešpektuje použiteľnosť čestných prehlásení v obmedzenom rozsahu ako dôkaz v daňovom konaní, samo o sebe však takéto prehlásenie nemá výpovednú hodnotu, ale musí vychádzať z preukazných skutočností, byť podporené ďalšími súvisiacimi dôkazmi, ale predovšetkým nesmie odporovať hodnoverne overeným dôkazom. Pokiaľ ide o pána T., ide o osobu, ktorá má pomer k samotnej veci, a preto existuje predpoklad, že jeho svedecká výpoveď nie je objektívnou interpretáciou ním vnímaných skutočností. Prehlásenie pani Y. obsahuje rozpor v mieste vykládky predmetného tovaru.

18. Podľa krajského súdu správca dane a žalovaný postupovali pri rozložení dôkazného bremena v súlade s rozhodovacou praxou Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ.

19. Krajský súd s poukazom na § 24 ods. 1 Daňového poriadku zdôraznil, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C- 487/01 a C-7/02, Zb. s. I-5337, bod 76, ako aj z 21. februára 2006, Halifax, a i., C-255/02, Zb. s. I. 1609, bod 71). V tomto smere preto dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočívala na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH i dostatočným a vierohodným spôsobom preukázal (nielen formálnymi dokladmi). Žalobca však nepreukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie obchodu, čo do osoby dodávateľa, nebude spochybnené.

20. Krajský súd žalobcovi vytkol nedostatok opatrnosti a odbornej starostlivosti (§ 135a, § 194 ObZ) pri výbere obchodného partnera a súčasne uviedol, že v danom prípade je badať nedostatočné preverovanie svojich obchodných partnerov, o ktorých mal žalobca minimálnu vedomosť. Z pohľadu daňovej uplatniteľnosti, krajský súd uviedol, že nemôže obstať neschopnosť žalobcu preukázať sa komunikáciou s obchodnými partnermi o dodávke, o tovare, o zmluve, o fakturácii a nedostatok

(aspoň základnej) nevedomosti o obsahu obchodovania s predmetnou komoditou len dokresľuje pochybnosti o reálnosti posudzovanej obchodnej činnosti.

21. K námietke neuznania odpočítanej dane z dodávateľskej faktúry za nákup motorového vozidla R. XXX a zo zjednodušeného daňového dokladu (výdavkový pokladničný doklad zo dňa 31.03.2013) týkajúceho sa opravy daného vozidla v plnej výške, krajský súd prisvedčil žalovanému v jeho právnom závere, že tieto výdavky nemožno žalobcovi uznať v plnej výške. Samotný žalobca vo svojej výpovedi pripustil, že motorové vozidlo využíval aj na súkromné účely a uplatňoval si 80% nákladov na pohonné hmoty. V odvolaní a v žalobe pozmenil svoje tvrdenie, že motorové vozidlo využíval na súkromné účely len výnimočne. Uvedenú argumentáciu možno podľa krajského súdu vnímať ako účelovú a zároveň nepodloženú. Žalobca nepredložil žiaden konkrétny dôkaz o pomere využitia motorového vozidla za účelom podnikateľskej činnosti a súkromne. Neviedol knihu jázd, ani inú obdobnú evidenciu, ktorá by rozsah daňovo uznateľného využívania motorového vozidla preukázala. Preto, pokiaľ žalovaný zotrval na právnom názore krátiť vyššie opísané výdavky, postupoval plne so zisteniami z daňového konania.

22. Krajský súd dospel k záveru, že konanie aj rozhodnutie žalovaného sú v súlade s Daňovým poriadkom a zákonom o DPH, oba správne orgány správne a podrobne zistili skutkový stav a vec správne právne posúdili, preto správny súd žalobu zamietol ako nedôvodnú podľa § 190 SSP.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

23. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca včas kasačnú sťažnosť, a to z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f/ a g/ SSP pre zmatečnosť a nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom, pričom navrhol jeho rozsudok zmeniť alebo zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

24. Sťažovateľ označil napadnutý rozsudok za nepresvedčivý, zmatečný a tým nezákonný, nakoľko sa podľa jeho názoru krajský súd kvalifikovaným spôsobom nevysporiadal so žalobnými bodmi, ale sa len stotožnil s argumentami žalovaného. Sťažovateľ tvrdil, že krajský súd spolu s daňovými orgánmi prenáša na sťažovateľa dôkaznú povinnosť vo vzťahu k preukázaniu skutočností, ktoré nie sú v sťažovateľovej dispozícii, ale v dispozícii jeho dodávateľa, čo je podľa jeho názoru v rozpore s Daňovým poriadkom.

25. Vo vzťahu k názoru krajského súdu, že sťažovateľom ani iným spôsobom nebol v konaní preukázaný pôvod tovaru (repky olejnej) ako jeden zo základných atribútov pre konštatovanie reálnosti daňovým subjektom deklarovaných zdaniteľných plnení, /nakoľko tieto spoločnosti nepredložili žiaden doklad o pôvode tovaru a subdodávateľ sťažovateľa (VOLLI,s.r.o.) odmietol, že by obchodoval s dodávateľom sťažovateľa (LARGOMA, s.r.o.), odmietol existenciu akéhokoľvek kontaktu s týmto dodávateľom alebo vystavenie faktúr pre neho, spoločnosť VOLLI,s.r.o., za II. štvrťrok 2013 nepodala daňové priznanie k DPH/, sťažovateľ uviedol, že vo vzťahu k uvedeným skutočnostiam mal a mohol maximálne preukázať, že tovar objednaný od dodávateľa (iné subjekty v rámci dodávateľsko-odberateľského reťazca nepoznal a od zahájenia obchodnej spolupráce o týchto nemal žiadnu vedomosť) mu bol riadne dodaný, čo daňovými orgánmi spochybnené dostatočným spôsobom nebolo. Naopak správca dane, žalovaný a aj krajský súd sa pri odôvodňovaní svojich rozhodnutí obmedzili na rozsiahlu argumentáciu a nedostatky na strane externých subjektov, s ktorými sťažovateľ nespoločnicoval pri kontrolovaných obchodoch.

26. Sťažovateľ zdôraznil, že dôkazné bremeno daňového subjektu sa vzťahuje výlučne k preukázaniu skutočností, ktoré sa týkajú ním uvádzaných v daňovom priznaní.

27. Nesprávny procesný postup správcu dane, žalovaného aj krajského súdu videl v tom, že od sťažovateľa vyžadovali preukázať skutočnosti, ktoré objektívne preukázať nemohol.

28. Podľa sťažovateľa je v obchodnej praxi nemožné, aby sťažovateľ zabezpečil splnenie povinností (správne vedenie účtovníctva, odvedenie dane,...) na strane iných subjektov, nakoľko sťažovateľ nedisponuje žiadnymi mocenskými ani donucovacími mechanizmami, ktorými by mohlo zabezpečiť splnenie týchto správcu dane a žalovaným vyžadovaných povinností. Nekontaktnosť, korporátne

zmeny, neplnenie povinností voči príslušným správcom dane, neodvedenie dane na strane tretích (externých) subjektov nemožno pripisovať na ťarchu a v neprospech sťažovateľa.

29. Vo vzťahu k záverom krajského súdu o tom, že ani priamymi dodávateľmi sťažovateľa / (LARGOMA, s.r.o., IVANICE TRADE, s.r.o.) nepreukázali reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov pre sťažovateľa. Konateľ VOLLI, s.r.o. sa nikdy nestretol s konateľom LARGOMA, s.r.o., ani jeden zo subjektov nebol pestovateľom predmetnej komodity, ani s ňou bežne neobchodoval, pričom ako vyplýva z vykonaného dokazovania, vzájomná spolupráca zainteresovaných osôb - medzi sťažovateľom a spoločnosťou LARGOMA, s.r.o. sa uskutočnila len v apríli 2013.../ sťažovateľ poukázal na to, že v rozhodnutiach správcu dane ako aj žalovaného sa uvádza, že štatutárni zástupcovia LARGOMA, s.r.o. a IVANICE TRADE, s.r.o. potvrdili predaj repky olejnej. Rovnako konateľ VV-AGRO, s.r.o. sa vyjadril a dodávateľskými faktúrami a dodacími listami doložil, že tovar nakúpil od daňového subjektu, nákup a predaj sa uskutočnil v ten istý deň, na tých istých autách a v tých istých množstvách. Prepravu zabezpečovali subdodávatelia.

30. Krajskému súdu vyčítal, že sa rovnako ako správne orgány nevysporiadali s predloženými dôkazmi zo strany sťažovateľa (dodacími listami), ktoré jednoznačne preukazujú dodanie tovaru a to dôkazy preukazujúce miesta nakládky a vykládky, t. j. odkiaľ a kam bol tovar v rámci jednotlivých nákupov a predajov prepravený.

31. Nesprávne právne posúdenie videl v nesprávnej interpretácii obsahu čl. 14 Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty krajským súdom. Nesprávne právne posúdenie spočívalo v tom, že správca dane, žalovaný a následne aj krajský súd dospeli k záveru, že nárok sťažovateľa na odpočet DPH nie je daný, nakoľko tovar údajne nebol sťažovateľovi dodaný spôsobom, ako to bolo deklarované v predložených vystavených faktúrach, nakoľko predmetný tovar dodávateľ fyzicky nevlastnil, keďže tento bol priamo od dodávateľa spoločnosti doručený sťažovateľovi. Pri posudzovaní práva „nakladať s tovarom ako vlastník“ sa krajský súd, správca dane a žalovaný obmedzili na konštatovanie nutnosti mať skladové priestory, zamestnancov a prepravné prostriedky, čo je podľa sťažovateľa v hrubom rozpore so skutočným stavom okrem iného judikovaným Súdny dvorom EÚ.

32. Sťažovateľ podmienku nakladania s tovarom splnil tým, že umožnil nakladať ako s vlastným tretím subjektom, ktoré dodávali materiál objednaný spoločnosťou pre dodávateľa pre potreby sťažovateľa, ktoré tento riadne a včas doručili a odovzdali do dispozície sťažovateľa. Sťažovateľ na podporu svojej argumentácie poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/72/2015 z 11.4.2017 publikovaný v Zbierke stanovísk a rozhodnutí č. 1/2018.

33. Sťažovateľ navrhol napadnutý rozsudok zmeniť tak, že rozhodnutie žalovaného navrhol zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

34. Žalovaný navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

#### IV.

##### Relevantná právna úprava

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.

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.

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, 2)

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane pri správe daní, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Podľa ods. 2 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.

Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho,

aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona 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 nehmotné 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.

Podľa § 19 ods. 1 zákona 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) <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2004/222/20200101>> je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

V.

Právne závery kasačného súdu

35. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, na ktorý prešiel výkon súdnictva aj vo veciach kasačných sťažností, v ktorých bol do 31.07.2021 príslušný Najvyšší súd Slovenskej republiky (§ 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov v spojení s § 11 písm. h/ SSP), ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/ SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná a preto podľa § 461 SSP kasačnú sťažnosť zamietol. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 26. mája 2022 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

36. Kasačný súd zdôrazňuje, že jeho úlohou nebolo nanovo posudzovať všetky otázky, ktoré sa v ktoromkoľvek štádiu konania vyskytli alebo mohli vyskytnúť, ale pripadlo mu posúdiť sťažnostné body, ktorými bol viazaný. V ich rozsahu bolo predmetom kasačného konania predovšetkým zodpovedanie otázky, či správny súd po právnej stránke správne vyhodnotil otázku rozloženia dôkazného bremena medzi správcu dane a sťažovateľa a v nadväznosti na to či sťažovateľ predloženými dôkazmi preukázal, že tovar fakturovaný dodávateľom skutočne prijal a použil ho na svoje zdaniteľné obchody, čo sú základné hmotnoprávne podmienky pre úspešné uplatnenie nároku na odpočítanie dane (§ 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH).

37. Na otázku rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní dal sťažovateľovi dostatočnú odpoveď už správny súd. Kasačný súd vo svojej konštantnej judikatúre (napr. 1Sžfk/7/2020 zo dňa 25.03.2021) vychádza z toho, že v daňovom konaní nesie daňový subjekt dôkazné bremeno ku skutočnostiam, ktoré sám tvrdí a deklaruje. Preukazuje okolnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach a ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; zodpovedá za vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť (§ 24 ods. 1 písm. a/, c/ Daňového poriadku). Dokazovanie v daňovom konaní vedie správcu dane, ktorý je oprávnený ako dôkaz 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 (§ 24 ods. 2, 4 Daňového poriadku). Ak daňový subjekt preukáže uskutočnenie zdaniteľného obchodu tak, ako ho deklaruje, môžu mu orgány finančnej správy neuznať právo na odpočítanie dane len z dôvodu splnenia podmienok preukazujúcich zneužitie práva alebo účasť na daňovom podvode. Iba toto v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ prelamuje zásadu neutrality dane, podľa ktorej má byť zdaniteľná osoba (platiteľ dane) plne zbavená ťarchy DPH zaplatenej v cene tovarov a služieb, ak tieto použila na uskutočnenie ekonomických činností podliehajúcich spoločnému režimu DPH.

38. Zatiaľ čo v prípade preukazovania hmotnoprávných podmienok pre vznik práva na odpočítanie dane zaťažuje dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku zásadne daňový subjekt, ktorý si uvedené právo uplatnil, v prípade preukazovania zneužitia práva alebo účasti na daňovom podvode (§ 3 ods. 6 Daňového poriadku) je dôkazné bremeno len na správcovi dane. K podvodnému konaniu pritom dochádza vtedy, keď jeden z účastníkov transakcie neodvedie štátu daň a ďalší účastník si ju odpočíta za účelom získania neoprávneného daňového zvýhodnenia.

39. Ustanovenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku dáva správcovi dane v rámci daňovej kontroly k dispozícii významný nástroj na vyjasňovanie pochybností o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených. Umožňuje správcovi dane po preverení údajov uvedených v daňovom priznaní a predložených dokladoch sformulovať, ktoré skutočnosti alebo doklady a z akých dôvodov považuje za pochybné z hľadiska pravdivosti alebo úplnosti, tieto pochybnosti oznámiť daňovému subjektu a vyzvať ho, aby nejasnosti vysvetlil, chýbajúce údaje doplnil, či preukázal ich pravdivosť. Ak správca dane takéto pochybné okolnosti zistí a oznámi ich daňovému subjektu, prechádza na daňový subjekt opätovne dôkazné bremeno za účelom vysvetlenia nejasností a preukázanie sporných skutočností (§ 24 ods. 1 písm. b/ Daňového poriadku). Musí však ísť o pochybnosti objektívne podložené, teda také, ktoré z konkrétnych dôvodov robia tvrdenia alebo doklady daňového subjektu nevierohodnými či nepravdepodobnými.

40. Kasačný súd pripomína, že v prejednávanom prípade nebol hodnoverne preukázaný základný hmotnoprávny predpoklad pre priznanie práva na odpočítanie dane, ktorým je reálne poskytnutie fakturovaných tovarov deklarovanej platiteľom. Keďže práve nesplnenie tejto podmienky pre vznik nároku na odpočítanie dane viedlo orgány finančnej správy k vyrubeniu rozdielu dane sťažovateľovi, nebolo povinnosťou správcu dane dokazovať existenciu okolností vylučujúcich priznanie uplatneného práva na odpočítanie dane (napríklad zapojenie sťažovateľa do daňového podvodu spojeného s nedovoleným únikom na dani).

41. V danom prípade, tovar (repka olejná) bol súčasťou jednej statickej dodávky, mal byť predaný viackrát v reťazci viacerých daňových subjektov. Správca dane preto oprávnene spochybnil realnosť dodania deklarovaneho tovaru v rámci tohto reťazca.

42. Kasačný súd pre rekapituláciu uvádza, že uplatnené právo sťažovateľ doložil dodávateľskými faktúrami č. 13069 zo dňa 08.04.2013, 13071 zo dňa 09.04.2013, vyhotovené daňovým subjektom LARGOMA s. r. o. za nákup repky olejnej, faktúry č. 032/2013 zo dňa 16.04.2013, 035/2013 zo dňa 19.04.2013, 036/2013 zo dňa 23.04.2013, 037/2013 zo dňa 24.04.2013 a 038/2013 zo dňa 25.04.2013 vyhotovené daňovým subjektom IVANICE TRADE, s.r.o. za nákup repky olejnej.

43. Sťažovateľ predložil zjednodušené daňové doklady týkajúce sa opráv a udržiavania motorového vozidla Peugeot 508, č. 2/325 zo dňa 12.04.2013, č. 1320112555 zo dňa 10.04.2013, 9/308 zo dňa 18.03.2013, č. 2383/11130427/306 zo dňa 27.04.2013, doklad zo dňa 08.04.2013, 5/304 zo dňa 12.03.2013, č. 6/323 zo dňa 10.04.2013, č. 7/323 zo dňa 10.04.2013 a č. 28/314 (43311243) zo dňa 25.04.2013.

44. Ako z obsahu administratívneho spisu vyplýva, správca dane preveroval dodanie tohto tovaru a vypočul konateľa daňového subjektu, pána X., ale aj konateľov spoločnosti LARGOMA s.r.o., pána S., IVANICE TRADE, s.r.o., pána Z., spoločnosti VV - AGRO, s.r.o., Z.. T. ako aj pánov Z. K. a Z. K. J., ktorí pracovali v spoločnosti UP STED, s.r.o. ktorá mala zabezpečovať prepravu tovaru. Ani jedna z vypočúvaných osôb nevedela uviesť miesto nakládky repky olejnej. Z.. T. do záznamu z ústneho pojednávania uviedol, že dopravu repky zabezpečoval žalobca, a preto sa nezaujímal o to, odkiaľ bola dovezená. Pán Z., konateľ spoločnosti IVANICE TRADE, s.r.o., ktorá mala repku dodať daňovému subjektu, sa do záznamu z ústneho pojednávania vyjadril, že repku nadobudol od spoločnosti Fônix - ALFA s.r.o.. Zmluvu o vzájomnej spolupráci podpísal s pánom O. osobne v reštaurácii v Hurbanove. Prepravu tovaru zabezpečovala spoločnosť Fônix - ALFA s.r.o. a vykládka tovaru sa podľa vyjadrenia pána Z. mala vykonať v sklade spoločnosti Agrosemia s.r.o. v Košútoch. Pán S., konateľ spoločnosti LARGOMA s.r.o. do záznamu z ústneho pojednávania uviedol, že tovar, repku olejnú zimnú, ktorú mal dodať daňovému subjektu, nakúpil od spoločností VOLLI, s.r.o. a Consulting IGI s.r.o. Pani D. Q., konateľka spoločnosti UP SPED. spol. s r.o., do záznamu z ústneho pojednávania uviedla, že spoločnosti LARGOMA s.r.o., Consulting IGI s.r.o., IVANICE TRADE, s.r.o., spoločnosť Fônix - ALFA s.r.o., ani ich konateľov nepozná.

45. Zo spisového materiálu vyplýva, že správca dane zaslal na Daňový úrad Trnava dožiadanie číslo 100051779/2017/9104405/Kovq zo dňa 11.01.2017 a vyžiadal si overené fotokópie protokolu z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie apríl 2013 v spoločnosti VV-AGRO, s.r.o. Z odpovede na dožiadanie, ktorej súčasťou bol požadovaný protokol, vyplynulo, že konateľ spoločnosti VOLLI, s.r.o., ktorá mala dodať repku spoločnosti LARGOMA s.r.o.. pán E. E. bol konateľom spoločnosti, ale doklady nemá. Pre objasnenie obchodov bola zaslaná žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií na vypočítanie konateľa spoločnosti ako svedka. Pán E. tvrdil, že spoločnosť LARGOMA s.r.o. nepozná, jeho spoločnosť s touto firmou neobchodovala, on faktúry nevystavil a tejto spoločnosti nedodali žiadny tovar.

46. Za II. štvrtrok 2013 spoločnosť VOLLI, s.r.o. nepodala daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty. Daňový úrad Trnava na základe zistení v rámci daňových kontrol zistil, že spoločnosti VOLLI, s.r.o. aj VV - AGRO, s.r.o. boli zapojené do rozsiahlej siete tzv. obchodovania s poľnohospodárskymi plodinami s úmyslom uplatňovať si odpočítanie dane, resp. vyplatenia nadmerných odpočtov.

47. Ďalšou spoločnosťou, ktorá mala dodať tovar spoločnosti LARGOMA s.r.o., bola spoločnosť Consulting IGI s.r.o., ktorá nekomunikuje so správcou dane. Konateľ spoločnosti, pán N. T., občan Maďarska, sa nedostavil na predvolanie správcu dane, zámerne sa vyhýba svojim povinnostiam a je pre správcu dane nekontaktný. Spoločnosť nepodala daňové priznania k dani z príjmov právnickej osoby za rok 2013 ani za rok 2012, posledné daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty podala za zdaňovacie obdobie jún 2013, v ktorom nedeclarovala žiadne obchody.

48. Ďalším dodávateľom repky olejnej pre daňový subjekt mala byť spoločnosť IVANICE TRADE, s.r.o. Daňový subjekt mal tovar nakúpený od tejto spoločnosti dodať spoločnosti VV - AGRO, s.r.o. Z protokolu z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie apríl 2013 vykonávanej Daňovým úradom Trnava, pobočka Galanta v spoločnosti VV - AGRO, s.r.o.. ktorý bol správcovi dane zaslaný na základe dožiadania číslo 100051779/2017/9104405/Kovq zo dňa 11.01.2017, vyplýva, že dodávateľom spoločnosti IVANICE TRADE, s.r.o., mala byť spoločnosť Fônix - ALFA s.r.o. V rámci preverovania tejto transakcie bola zaslaná žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií na vypočítanie konateľa spoločnosti, Fônix - ALFA s.r.o., pána Y. O., ktorý sa však v mieste bydliska nenachádzal a maďarská daňová správa sa s ním nevedela skontaktovať.

49. Správca dane na základe zistených skutočností dôvodne neuznal sťažovateľovi za zdaňovacie obdobie apríl 2013 odpočet dane z predmetných faktúr, pretože sa nepreukázalo, že tento tovar uvedené spoločnosti sťažovateľovi dodali.

50. Napriek tomu, že krajský súd naznačuje v dôvodoch svojho rozhodnutia, že zistenia správcu dane ohľadne dodania tovaru logicky smerovali k účasti sťažovateľa na podvodnom konaní spočívajúcom v uplatnení si odpočítania dane z fiktívnych a nezdanených plnení od dodávateľa, správca dane postavil svoje závery o nesplnení zákonných podmienok pre priznanie odpočítania dane z deklarovaných obchodov na neunesení dôkazného bremena zo strany sťažovateľa. Krajský súd vyhodnotil tento záver ako správny a kasačný súd môže s ním len súhlasiť, pretože skutočné dodanie deklarovaného tovaru od deklarovaných dodávateľov nebolo preukázané.

51. Pokiaľ ide o jednotlivé sťažnostné body kasačnej sťažnosti, kasačný súd konštatuje, že správny súd svoje závery tak ku skutkovému stavu zistenému v daňovom konaní, ako aj k jeho právnej kvalifikácii, zrozumiteľne odôvodnil, pričom postupoval v súlade s ustálenou judikatúrou kasačného súdu (napr. rozhodnutia Najvyššieho súdu SR vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, príp. uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 705/2017).

52. S poukazom na vyššie uvedené kasačný súd uvádza, že sťažovateľ predloženými dôkazmi k uplatnenému odpočítaniu dane, na ktoré sa v kasačnej sťažnosti odvolával, nepreukázal prijatie predmetného tovaru od deklarovaného dodávateľa ani od iného platiteľa dane, pričom tu je treba zdôrazniť, že predloženie dodávateľských faktúr a dodacích listov nepostačuje bez ďalšieho na preukázanie reálne uskutočneného zdaniteľného plnenia, naviac keď výpoveďami konateľov dodávateľských spoločností je spochybnená resp. celkom popretá realizácia deklarovaných obchodov medzi sťažovateľom a jeho dodávateľmi. Kasačný súd pripomína, že dôkazné bremeno v prejednávacom prípade ležalo na samotnom sťažovateľovi, ktorý toto bremeno neunesol a okrem doloženia niektorých formálnych dokladov nepreukázal splnenie materiálnych podmienok pre odpočítanie dane.



53. Čo sa týka neuznania odpočtu dane vo výške 20% zo zjednodušených dokladov (špecifikovaných v bode 43 rozsudku) za opravy a udržiavanie motorového vozidla R. XXX, kasačný súd sa stotožňuje so závermi správnych orgánov, ktoré vyhodnotil aj krajský súd za súladné so zákonom, keď na základe zistenia, že uvedené motorové vozidlo sťažovateľ využíval na podnikateľské účely len v rozsahu 80%, mu nárok na odpočet dane nevznikol v plnej výške.

54. Z uvedených dôvodov považoval kasačný súd právne závery správneho súdu za zákonné a nedôvodnú kasačnú sťažnosť postupom podľa § 461 SSP zamietol.

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

### **Poučenie :**

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.