

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 6Sžfk/41/2021  
Identifikačné číslo spisu: 8019200614  
Dátum vydania rozhodnutia: 30. marca 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Juraj Vačok  
Funkcia: predseda senátu, sudca spravodajca  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:8019200614.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: PNEUEBEL, s.r.o., so sídlom Osloboditeľov 980/103, 067 81 Belá nad Cirochou, IČO: 43 864 341, právne zastúpený JUDr. Eugen Kostovčík, advokát, so sídlom Gelnická 33, 040 11 Košice,, IČO: 11 993 448, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove, č. k.: 1S/59/2019-67, zo dňa 10. decembra 2020, takto

### rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky m e n í rozsudok Krajského súdu v Prešove, č. k. 1S/59/2019-67, zo dňa 10. decembra 2020, tak, že rozhodnutie žalovaného, č. 101872045/2019, zo dňa 5. augusta 2019, z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

II. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky žalobcovi priznáva plnú náhradu trov konania pred krajským súdom, ako aj trov kasačného konania.

### Odôvodnenie

#### I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Prešov, pobočka Humenné (ďalej aj „prvostupňový orgán“ alebo „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2013, apríl 2013, máj 2013, júl 2013, august 2013, september 2013, október 2013, november 2013 a december 2013. O výsledku daňovej kontroly za kontrolované zdaňovacie obdobie správca dane vyhotovil Protokol č. 104136878/2016 zo dňa 17. októbra 2016 (ďalej len „protokol“).

2. Správca dane na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal rozhodnutie, č. 102609421/2018, zo dňa 17. decembra 2018, (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) o vyrubení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie február 2013 podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku v účinnom znení, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel v sume nadmerného odpočtu 11.196,- EUR. Správca dane tak znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty zo sumy 34.997,81 EUR na sumu 23.801,81 EUR. Prvostupňové rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca uplatnením práva na odpočítanie dane vo výške 11.196,- EUR, na základe faktúry č. 4, zo dňa 27. februára 2013, predmet

fakturácie - pneumatiky od deklarovaného dodávateľa (WAM s.r.o., so sídlom Tolstého 9, 811 03 Bratislava, IČO: 36 868 213), porušil ustanovenia § 51 ods. 1 v nadväznosti na § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v účinnom znení (ďalej len „zákon o DPH“). Právo na odpočítanie dane žalobcovi podľa správcu dane nevzniklo, nakoľko deklarovanému dodávateľovi tovaru preukázateľne nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona o DPH.

3. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím, č. 101872045/2019, zo dňa 5. augusta 2019, (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Postup a závery správcu dane vyhodnotil žalovaný ako zákonné a vecne správne. Žalovaný mal za to, že dokazovaním sa dostatočne preukázala nereálnosť deklarovaného zdaniteľného obchodu, a preto sa so správcom dane stotožnil v právnom posúdení, že daňový subjekt nemal v sume 11.196,- EUR nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty.

## II. Konanie predchádzajúce vydaniu prvostupňového rozhodnutia

4. Správca dane vydal rozhodnutie č. 100727699/2017, zo dňa 28. apríla 2017, ktorým podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku určil daňovému subjektu rozdiel v sume nadmerného odpočtu 11.196,- EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2013, t. j. znížil nadmerný odpočet zo sumy 34.997,81 EUR na sumu 23.801,81 EUR.

5. O odvolaní žalobcu proti vyššie uvedenému rozhodnutiu rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 101838702/2017, zo dňa 25. augusta 2017, tak, že predmetné rozhodnutie zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie. Správcovi dane zároveň uložil, aby v ďalšom konaní dostatočne zistil skutkový stav, správne ho posúdil a vysporiadal sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu.

### 6. Po doplnení dokazovania

- zaslaním predvolaní na výsluch svedkov p. Y. R., p. H. J., p. E. D., p. E. B.;
- žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií, zo dňa 23. mája 2018, k prevereniu dokladu o preprave SK3339842 (ďalej aj „CMR“), ktorý bol prílohou spornej faktúry č. 4, zo dňa 27. februára 2013, a na ktorej bol ako odberateľ uvedený žalobca, dodávateľ obchodná spoločnosť WAM s.r.o. (ďalej aj „deklarovaný dodávateľ“), odosielateľ poľská spoločnosť HANDLOPEX SPOLKA AKCYJNA (ďalej len „HANDLOPEX“) a prepravcom ARMALES a.s.;
- výsluchom p. V. B. (člen dozornej rady spoločnosti ARMALES a.s.);
- preverením bankového účtu a úhrady za tovar na základe faktúry č. 4, zo dňa 27. februára 2013,

vydal správca dane prvostupňové rozhodnutie, opísané v 2. bode tohto rozsudku.

## III. Konanie pred správnym súdom

7. Žalobca podal proti napadnutému rozhodnutiu správnu žalobu, ktorú odôvodnil tým, že napadnuté rozhodnutie nemá oporu v zákone a boli ním porušené práva alebo právom chránené záujmy žalobcu. Napadnuté rozhodnutie tiež vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci, je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov a zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci.

8. O správnej žalobe rozhodol Krajský súd v Prešove (ďalej len „správny súd“) tak, že ju rozsudkom, č. k. 1S059/2019-67, zo dňa 10. decembra 2020, podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol ako nedôvodnú. Svoje rozhodnutie odôvodnil nasledovne. Ako kľúčovú správny súd vyhodnotil otázku unesenia dôkazného bremena vo vzťahu k preukázaniu skutočného dodania tovaru s ohľadom na to, či bol tovar skutočne žalobcovi predaný a dodaný deklarovaným dodávateľom. Uvedenú otázku pritom posúdil tak, že žalobca dôkazné bremeno neunesol, nepreukázal, že dodanie tovaru bolo skutočne realizované dodávateľom uvedeným na faktúre, a tým pádom nebola splnená primárna hmotnoprávna podmienka pre uznanie odpočtu dane z pridanej hodnoty. Poukázal pritom na ustanovenie § 24 ods. 1 daňového poriadku a z neho vyplývajúcu legitímnu požiadavku správcu dane, aby daňový subjekt oprávnenosť odpočtu preukázal. Postup správcu dane vyhodnotil ako zákonný, bez neprimeraného zaťažovania daňového subjektu dôkazným bremenom, pričom zdôraznil, že faktúra obsahujúca všetky formálne a zákonom

vyžadované náležitosti nie je dostatočným dôkazom na preukázanie reálneho plnenia osobou uvedenou na faktúre.

9. Námietku nesprávne rozloženého dôkazného bremena s ohľadom na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 3Sžf/1/2011, vyhodnotil ako nedôvodnú. V odôvodnení správny súd odkázal na iné rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžfk/82/2016 s tým, že judikatúra preukazovania uskutočnenia zdaniteľného plnenia prešla vývojom a jednoznačne z nej vyplýva, že predložiť faktúru, zmluvu a preberací protokol nie je dostatočné, pokiaľ im nesvedčia aj ďalšie preukázané skutočnosti. K presúvaniu dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane odkázal tiež na rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. I. ÚS 377/2018, zo dňa 14. novembra 2018, v zmysle ktorého ak správca dane pri preverovaní dokladov a nimi tvrdených skutočností preukázateľne spochybni ich vierohodnosť, dôkazné bremeno presunie na daňový subjekt. V 82. bode rozsudku správny súd konštatoval, že žalovaný nespochybnil existenciu tovaru (t. j. reálne dodanie pneumatík) ale reálny základ obchodu v podobe konkrétneho dodávateľa tovaru a rozhodnutie žalovaného považuje za jasné, zrozumiteľné a vydané v medziach logickej správnej úvahy.

10. K namietanému zistenému skutkovému stavu a nevykonaniu riadneho dokazovania správny súd zosumarizoval, že daňový subjekt nevyvrátil záver správcu dane, že obchod neprebehol tak ako tvrdí žalobca. CMR a údaje v ňom svedčia o priamej dodávke tovaru pre žalobcu od HANDLOPEX a žiaden dôkaz nesvedčí o opaku (t. j. o tom, že by tovar bol dodaný deklarovateľným dodávateľom). Svedkov navrhnutých žalobcom sa správca dane vypočúť pokúšal, avšak vzhľadom na ich nekontaktnosť to nebolo možné a ich súčinnosť nezabezpečil ani žalobca. Žalobca na podporu svojich tvrdení nepredložil ani iné dôkazy.

11. Žalobcovu námietku nedostatkov v odôvodnení napadnutého rozhodnutia posúdil správny súd ako nedôvodnú, nakoľko sa rozhodnutie žalovaného týka zdaňovacieho obdobia február 2013, a preto nebolo zákonnou povinnosťou žalovaného vysvetľovať a odôvodňovať jeho odlišný postup pre rôzne zdaňovacie obdobia, ktorých sa rozhodnutie netýka. Rovnako bola posúdená aj námietka žalobcu o nezrozumiteľnosti napadnutého rozhodnutia, ku ktorej sa správny súd vyjadril tak, že právo na riadne odôvodnenie rozhodnutia nie je možné zamieňať s právom na rozhodnutie v súlade s právnym názorom účastníka konania.

12. Za nelogickú a súčasne nedôvodnú považoval správny súd tiež námietku žalobcu, ktorou sa snažil ozrejmiť dôvod existencie obchodného vzťahu s deklarovateľným dodávateľom. Žalobca podľa správneho súdu nevysvetlil, prečo by mal byť sporný obchod realizovaný tak, že pneumatiky by boli od HANDLOPEX nakúpené tretím (neznámym) subjektom, ktorý by ich dodal deklarovateľnému dodávateľovi a ten za výhodnú cenu žalobcovi. Takéto tvrdenie považoval správny súd za dostatočne neodôvodnené a neopodstatnené.

13. Odkazom na rozsudok Súdneho dvora, č. C-276/12, v právnej veci Jiří Sabou proti Finančnému ředitelství pro hlavní město Prahu, zo dňa 22. októbra 2013, odôvodnil záver o nedôvodnosti námietky porušenia žalobcových procesných práv a nezákonnosti dôkazov získaných v rámci medzinárodnej výmeny informácií. V citovanom rozsudku Súdny dvor Európskej únie posudzoval rovnakú otázku, či je možné použiť dôkazy získané v rámci medzinárodnej výmeny informácií za situácie, ak pri nej neboli realizované procesné práva daňového subjektu, ktoré mu prináležia v rámci vnútroštátneho daňového konania. Podľa Súdneho dvora Európskej únie informácie získané v rámci medzinárodnej výmeny informácií nie sú nezákonne získanými dôkazmi ani v prípade neúčasti daňovníka pri procesných úkonoch realizovaných v rámci takejto výmeny. V súlade s uvedeným názorom vyhodnotil správny súd aj námietku žalobcu pričom podotkol, že predmetné informácie neboli jedinými dôkaznými prostriedkami správcu dane v predmetnom konaní.

#### IV. Kasačná sťažnosť žalobcu, stanoviská účastníkov

14. Žalobca napadol rozsudok správneho súdu kasačnou sťažnosťou, ktorú odôvodnil tým, že správny súd v konaní porušil zákon, pretože rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP) a zároveň nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. (§ 440 ods. 1 písm. f) SSP).

15. Prvou kasačnou námietkou žalobca napadol nedostatočnosť odôvodnenia rozsudku správneho súdu, nakoľko správny súd neodpovedal a právne neposúdil základné žalobcove námietky

prezentované v správnej žalobe. Žalobca poukázal najmä na otázku právneho posúdenia rozloženia dôkazného bremena, ktorá predstavovala jeden z podstatných argumentov žalobcu. V tejto súvislosti poukázal tiež na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 1Sžf/84/2016, zo dňa 12. decembra 2017, a sp. zn. 2Sžf/97/2016, zo dňa 26. júna 2019, týkajúce sa daňového podvodu a tvrdil, že pokiaľ mal správca dane za to, že v predmetnej veci išlo o fiktívne obchody uskutočnené „iba na papieri“, mal preukázať mechanizmus podvodného konania ako aj to, že daňový subjekt vedel alebo o svojej účasti na takomto daňovom podvode vedieť mal. Správca dane však podľa žalobcu účelovo neobjasnil takýto mechanizmus, aj keď bolo zrejmé, že deklarovaný dodávateľ daň neodviedol, čím bol naplnený prvý pojmový znak podvodu na dani z pridanej hodnoty. Keďže správne orgány ani správny súd uvedené zistenie (indikujúce existenciu daňového podvodu, a preto zásadné pre právne posúdenie veci) nikde neuvádzajú, nespĺnili si svoju povinnosť riadneho a dostatočného odôvodnenia a zároveň nesprávne vyhodnotili rozloženie dôkazného bremena, ktoré v prípade daňového podvodu zaťažuje správcu dane. Správne orgány sa podľa žalobcu nezamerali na preukazovanie daňového podvodu, aby sa účelovo vyhli potrebe preukázať vedomosť žalobcu o účasti na ňom. Záver správneho súdu, že daňové orgány vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena je potom nesprávny a napĺňa kasačný dôvod vymedzený v ustanovení § 440 ods. 1 písm. g) SSP.

16. V súvislosti s dôkazným bremenom žalobca namietať aj právne posúdenie o jeho neunesení, ktoré správny súd odôvodnil tvrdením, že existencia faktúry a jej zaplatenie nie je dostatočným dôkazom pre priznanie odpočtu dane z pridanej hodnoty. Žalobca však dodanie tovaru okrem faktúry preukazoval aj inými dôkazmi - objednávkou, mailová komunikácia, faktúry za prepravu tovaru, skladová evidencia, faktúry pre odberateľov, medzi ktorými existuje vecná, časová aj finančná nadväznosť. Poukázal tiež na dve svedecké výpovede, z ktorých podľa žalobcu taktiež vyplýva, že tovar bol reálne dodaný a to zároveň dodávateľom uvedeným na faktúre. S uvedenými dôkazmi a námietkami sa však správca dane ani správny súd nevysporiadali. Vyjadrili sa k nim len zopakovaním všeobecného tvrdenia o tom, že existencia faktúry nepostačuje na preukázanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty a že daňový subjekt mal možnosť si dôkazy zabezpečiť, avšak bez toho, aby žalobcovi povedal, čo konkrétne zanedbal. Na záver poukázal na rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. I. ÚS 377/2018, III. ÚS401/09-17, III. ÚS 281/2010, ktorými podporil svoju námietku, že pokiaľ správca dane dôkazy predložené daňovým subjektom nemienil akceptovať alebo ich vyhodnotil ako spochybnené, bolo potrebné zo strany správcu predložiť dôkazy minimálne rovnakej výpovednej hodnoty, akú mali dôkazy predložené žalobcom. Správca dane však takýmito dôkazmi podľa žalobcu nedisponoval.

17. Žalobca sa nestotožnil ani s právnym posúdením, podľa ktorého to, že deklarovaný dodávateľ uviedol v daňovom priznaní nulové hodnoty automaticky znamená, že nevykonával ekonomickú činnosť. Poukázal pritom na skoršie rozhodnutie správcu dane zo dňa 25. augusta 2017, ktorým zrušil pôvodné prvostupňové rozhodnutie zo dňa 28. apríla 2017 s tvrdením, že vykonávanie ekonomickej činnosti deklarovaným dodávateľom nie je možné vylúčiť vzhľadom na okolnosti dodávok tovaru. Okrem uvedeného, z ustanovenia § 19 ods. 1 zákona o DPH vyplýva, že daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru a nie jej deklarovaním v daňovom priznaní. Nestotožnil sa ani s postupom, v dôsledku ktorého je nepriznanie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty zdôvodnené cestou zistení u iného subjektu.

18. Záver správneho súdu o dodržaní procesných práv daňového subjektu je podľa žalobcu nesprávny. Žalobca navrhoval vykonanie množstva dôkazov (svedecké výpovede, dožiadanie príslušnej banky a iné), ktoré správca dane odmietol. Za úplnosť dokazovania zodpovedá v zmysle § 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane, preto argumentáciu, že o predvolanie svedkov sa pokúsil, avšak zásielky sa vrátili s označením „adresát neznámy“ považuje za nedostatočnú. Je povinnosťou správcu dane čo najúplnejšie zistiť skutkový stav veci, ktorú v dôsledku odmietania vykonania dôkazov podľa žalobcu nespĺnil. Nemožno však potom vyčítať daňovému subjektu, že dôkazné bremeno neunesol a výsluch svedkov nezabezpečil sám. Žalobca poukázal tiež na skutočnosť, že bez povšimnutia ostal aj návrh na vykonanie výsluchu konateľa žalobcu na pojednávaní pred správnym súdom. Vyjadriť sa pritom konateľ chcel najmä ku skutočnostiam zisteným v rámci medzinárodnej výmeny informácií, čím chcel prispieť k objasneniu obchodov s poľskou spoločnosťou HANDLOPEX. Aj keď správny súd argumentoval, že informácie získané v rámci medzinárodnej výmeny informácií nie sú získané nezákonne ani keď daňovníkovi nie je priznané právo na obhajobu, žalobca namieta, že mal stále právo takéto informácie spochybníť (napríklad žiadaným výsluchom). Podľa žalobcu, až po

konfrontácii informácií získaných v rámci medzinárodnej výmeny s dôkazmi predloženými žalobcom a po ich objektívnom vyhodnotení mohol správca dane pristúpiť k vyrúbeniu dane.

19. K CMR žalobca uviedol, že ide o doklad osvedčujúci len prepravu tovaru od odosielateľa k príjemcovi, nie údaje o predávajúcom (dodávateľovi) a kupujúcom (odberateľovi), ako to vyhodnotil správny súd. Spoločnosť HANDLOPEX uvedená na CMR je teda odosielateľom, nie dodávateľom. Z CMR (najmä z časti 5 - pripojené doklady) tiež vyplýva, že spoločnosť HANDLOPEX dodala pneumatiky najprv neznámemu odberateľovi, ktorý ich predal deklarovanému dodávateľovi (spoločnosti Wam, s.r.o.) a ten ich predal žalobcovi. Z časti 13, v ktorej je zaznačená „plomba“ zas možno vyvodíť, že tovar nakúpený žalobcom od deklarovaného dodávateľa bol od spoločnosti HANDLOPEX prepravovaný priamo k žalobcovi, kde bol aj vyskladnený. Na uvedené nadväzujú aj ďalšie dôkazy: faktúra prepravcu, faktúra žalobcu, ktorou prefakturoval náklady na prepravu deklarovanému dodávateľovi. S týmito námietkami sa správca dane ani správny súd riadne nevysporiadali a bez rozsiahlejšieho odôvodnenia svojich úvah ich správny súd vyhodnotil len za „nelogické“. Nelogickým sa naopak zdajú žalobcovi závery správneho súdu o nepreukázaní dodania tovaru deklarovaným dodávateľom, vzhľadom na dôkazy ako dobropisy za reklamácie tovaru, preplatky poukávané na účet žalobcu, či preplatenie faktúr za prepravu tovaru deklarovaným dodávateľom, ktorý podľa správcu dane nedodal. Pre všetky vyššie uvedené dôvody považuje žalobca rozsudok správneho súdu za nezákonný, a preto ho navrhol zmeniť tak, že rozhodnutie žalovaného sa ruší a vec sa mu vracia na ďalšie konanie.

20. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

#### V. Právne posúdenie kasačným súdom

21. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho pôsobnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h) SSP a § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení.

22. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.

23. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou, včas. Súdny poplatok bol uhradený.

24. Kasačný súd po posúdení veci prišiel k záverom, ktoré deklaroval vo výroku svojho rozsudku. Bližšie tieto závery odôvodňuje v nasledovnom texte.

#### VI. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

Podľa § 24 ods. 1 písm. a) daňového poriadku daňový subjekt preukazuje 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.

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 vlastníkom. 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.

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 § 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.

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.

## VII. Posúdenie kasačných námietok

25. Žalobca v kasačnej sťažnosti ako prvú uviedol námietku nesprávneho právneho posúdenia dôkazného bremena a jeho neunesenia žalobcom v súvislosti s povinnosťou správcu dane preukázať podvodné konanie alebo účasť na ňom, s tým, že žalobca o nej vedel alebo vedieť mal. Uvedenú námietku vyhodnotil kasačný súd ako dôvodnú a svoj právny záver odôvodňuje nasledovne.

26. Správca dane nespochybňoval materiálnu existenciu plnenia, ale dodávateľa deklarovaného na faktúre. Rovnako závery správcu dane vyhodnotil aj správny súd, ktorý v 82. bode rozsudku uviedol, že žalovaný v danej veci nespochybnil existenciu tovaru, t. j. reálne dodanie pneumatík, ale konkrétneho dodávateľa tovaru, t. j. existenciu priameho dodávateľského vzťahu medzi žalobcom a deklarovaným dodávateľom. Z uvedeného je zrejmé, že správca dane nevyčítal žalobcovi nesplnenie hmotnoprávnych podmienok, ktorých preukazovanie a s tým spojené dôkazné bremeno zaťažuje žalobcu, ale spochybnil identitu dodávateľa uvedeného na faktúre, ktorú možno označiť za podmienku formálnu.

27. Kasačný súd už viackrát zdôraznil, že právne dôvody pre nepriznanie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty je potrebné jasne odlišovať (viď. napríklad rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 3Sfk/27/2021, zo dňa 30. novembra 2022). Týmito dôvodmi sú a) nepreukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok, b) nepreukázanie splnenia formálnych podmienok, c) daňový podvod a d) zneužitie práva. Ide o rôzne právne inštitúty, ktorých jednoznačné odlišenie správcom dane ako aj správnym súdom je dôležité najmä v súvislosti s rozsahom a predmetom dokazovania či inštitútom dôkazného bremena.

28. Hmotnoprávnymi podmienkami pre uznanie odpočtu dane z pridanej hodnoty sú: a) tovar alebo služby, na ktorých daňový subjekt zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou (status dodávateľa), b) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (materiálna existencia plnenia) a c) zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení. Tieto požiadavky vyplývajú z čl. 168 písm. a) Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „smernica 2006/112“). Obdobne ustanovuje hmotnoprávne podmienky aj slovenská vnútroštátna právna úprava, konkrétne v § 49 ods. 1, § 19 ods. 1 a ods. 2, § 49 ods. 2 písm. a) Zákona o DPH.

29. Správne uvedenie dodávateľa na faktúre, respektíve jeho identita, predstavuje nie hmotnoprávnu, ale formálnu podmienku pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty. (Viď. rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 26, 27). Uvedené vyplýva tiež z ustanovení § 51 ods. 1 písm. a) v spojení s § 71 ods. 1 písm. c) Zákona o DPH (Viď. rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 1Sžfk/18/2021, zo dňa 27. februára 2023).

30. Markantný rozdiel medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávnych a formálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty pritom tkvie v skutočnosti, že zatiaľ čo nepreukázanie hmotnoprávnej podmienky je dôvodom pre odopretie práva na odpočet, nepreukázanie tej formálnej (správne označenie deklarovaného dodávateľa na faktúre), nemá za následok odopretie práva na odpočet automaticky.

31. Keďže správca dane neuznal odpočet dane z pridanej hodnoty nie z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok, ale spochybneného deklarovaného dodávateľa, je potrebné mať na pamäti, že nedostatky v naplnení formálnych podmienok nemôžu viesť k odopretiu práva na odpočítanie dane v tom prípade, ak je preukázané naplnenie hmotnoprávnych podmienok (viď. rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 41; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 33; vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 38; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 29 ).

32. Vzhľadom na uvedené vyššie kasačný súd konštatuje, že nesprávne sú právne závery správneho súdu, prezentované v rozsudku napríklad v bodoch:

· 76.: Pri dani z pridanej hodnoty ide o osobný charakter zdaniteľných plnení, pri ktorom stotožnenie osoby, ktorá uskutočnila zdaniteľné plnenie v prospech iného platiteľa vo faktúre musí zodpovedať skutočnému stavu, t. j. daňový subjekt, ktorý si uplatní odpočítanie dane z pridanej hodnoty musí

predložiť dôkaz o tom, že fakturovaný tovar, resp. služby boli skutočne realizované dodávateľom, ktorý je uvedený na faktúre;

· 80.: Daňový výdavok musí byť dostatočne preukázaný, čo znamená, že žalobca musí uniesť dôkazné bremeno a preukázať vecnú súvislosť úhrady za tovary a služby s dosiahnutím, zabezpečením a udrжанím príjmov a tiež skutočnosť, že tovar bol reálne dodaný a služby boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

33. Kasačný súd pristúpil tiež k preskúmaniu napadnutého rozhodnutia a dospel k záveru, že aj rozhodnutie žalovaného vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Preto rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku a svoje rozhodnutie odôvodňuje nasledovne.

34. Za súčasnej dôkaznej situácie, kedy správca dane spochybňuje deklarovaného dodávateľa, a to tým, že

· tento je nekontaktný (osoby predvolané na výsluch sa naň nedostavili), má fiktívne sídlo, v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie február 2013 vo všetkých riadkoch uviedol hodnotu 0 a podľa zistených skutočností dodávateľ nedeclaroval nadobudnutie predmetných pneumatík od subdodávateľov;

· na CMR je ako odosielateľ uvedená spoločnosť HANDLOPEX, nie deklarováný dodávateľ a

· z medzinárodnej výmeny informácií bolo zistené, že HANDLOPEX s deklarováým dodávateľom obchodoval len jedenkrát, a to v októbri roku 2012, nie vo februári roku 2013,

nie je dostatočne spochybnená hmotnoprávna podmienka práva na odpočet dane z pridanej hodnoty - status dodávateľa.

35. Podľa rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 3Sfk/27/2021, zo dňa 30. novembra 2022: ustálená rozhodovacia činnosť národných súdov ako aj SD EÚ identifikovala rad okolností, ktoré samy o sebe (bez ďalších okolností) nie sú spôsobilé vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH (osobitne ak nie je sporná existencia dodaného tovaru). Ide napríklad o nekontaktnosť dodávateľa či subdodávateľov ako výlučnú okolnosť (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Szf/44/2020 zo dňa 25. mája 2021). CMR doklad, na ktorý sa správca dane odkazuje, takisto nie je dostatočne spôsobilým dôkazom, že skutočným dodávateľom nemohla byť spoločnosť WAM s.r.o., nakoľko z dokladu možno zistiť odosielateľa tovaru, nie však osobu, ktorá má právo nakladať s tovarom ako vlastník. Informácie získané v rámci medzinárodnej výmeny informácií síce preukazujú, že spoločnosť HANDLOPEX v posudzovanom období neobchodovala s deklarováým dodávateľom, avšak ani uvedené nevyklučuje, že skutočný dodávateľ pneumatík (ktorých existencia nie je spochybnená) mal status zdaniteľnej osoby.

36. V súvislosti s odopretím práva na odpočet dane z pridanej hodnoty z dôvodu spochybneného dodávateľa potom kasačný súd poukazuje na Súdny dvor Európskej únie, ktorý sa v rozsudku, vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20, zo dňa 9. decembra 2021, vyjadril jednoznačne, že Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe sa má nepriznať bez toho, aby daňový úrad musel preukázať, že zdaniteľná osoba sa dopustila podvodu na DPH alebo že vedela, alebo mala vedieť, že uvádzané plnenie, na ktorom sa zakladá právo na odpočítanie dane, bolo súčasťou takéhoto daňového podvodu, ak v prípade, že tento skutočný dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb nebol identifikovaný, táto zdaniteľná osoba nepredloží dôkaz o tom, že tento dodávateľ alebo poskytovateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby, pokiaľ vzhľadom na skutkové okolnosti a napriek dôkazom poskytnutým touto zdaniteľnou osobou chýbajú údaje potrebné na overenie, či skutočný dodávateľ alebo poskytovateľ mal toto postavenie.

37. V zmysle uvedeného teda platí, že v prípade spochybneného dodávateľa, správca dane nemusí preukazovať účasť daňového subjektu na daňovom podvode len za splnenia nasledujúcich podmienok: a) skutočný dodávateľ tovaru nebol identifikovaný, b) žalobca nepredloží dôkaz o tom, že dodávateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby, c) vzhľadom na skutkové okolnosti a napriek dôkazom poskytnutým touto zdaniteľnou osobou chýbajú údaje potrebné na overenie, či skutočný dodávateľ mal toto postavenie.

38. Kasačný súd má však za to, že minimálne podmienka podľa písmena c) splnená nie je. Sám správca dane opakovane odkazuje na CMR doklady, v zmysle ktorých bola odosielateľom tovaru spoločnosť HANDLOPEX. Skutkové okolnosti, tak ako boli zistené správcou dane, tak podľa

kasačného súdu naznačujú možnosť, že skutočným dodávateľom tovaru (pneumatík) je poľská spoločnosť HANDLOPEX. Je síce pravdou, že daňovému subjektu prináleží, aby na základe objektívnych dôkazov preukázal, že dodávateľ má postavenie zdaniteľnej osoby, avšak okrem prípadu, že správca dane má k dispozícii údaje potrebné na overenie, či je táto hmotnoprávna požiadavka práva na odpočítanie DPH splnená. Bolo preto na správcovi dane, aby viedol dokazovanie aj týmto smerom a až v prípade, že by napriek dôkazom predloženými daňovým subjektom nebolo možné status dodávateľa zistiť, odoprel odpočet dane z pridanej hodnoty. Dokazovanie správcu dane však nesmerovalo k zisteniu statusu dodávateľa, ale sa obmedzilo na preukázanie, že skutočným dodávateľom nemohla byť spoločnosť WAM s.r.o., čo kasačný súd považuje za nedostatočné pre prijatie záveru o odopretí odpočtu dane z pridanej hodnoty. Správca dane dôvodne nespochybnil pravdivosť dokladov a v nich obsiahnutých informácií, na základe ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočet dane z pridanej hodnoty. V dôsledku uvedeného správca dane nepreniesol dôkazné bremeno súvisiace s preukazovaním splnenia hmotnoprávnych podmienok pre odpočítanie dane späť na daňový subjekt a kasačný súd preto rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

39. Až po takto vykonanom dokazovaní a v prípade, že správca dane vyhodnotí splnenie všetkých troch citovaných podmienok (v 32. a 33. bode tohto rozsudku), môže správca dane pristúpiť k vydaniu rozhodnutia o určení rozdielu v sume, na ktorú si daňový subjekt uplatnil odpočet dane z pridanej hodnoty. V opačnom prípade, pokiaľ má správca dane za to, že niektorá z predmetných podmienok splnená nie je, môže v zmysle rozsudku Súdneho dvora Európskej únie, vo veci *Kemwater ProChemie s. r. o.*, C-154/20, zo dňa 9. decembra 2021, nepriznať uplatnené právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe, len ak preukáže, že daňový subjekt sa dopustil podvodu na dani z pridanej hodnoty, alebo že vedel, alebo mal vedieť, že uvádzané plnenie, na ktorom sa zakladá právo na odpočítanie dane, bolo súčasťou takéhoto daňového podvodu.

40. K námietke žalobcu, že správca dane mal preukázať mechanizmus podvodného konania ako aj to, že daňový subjekt vedel alebo o svojej účasti na takomto daňovom podvode vedieť mal, kasačný súd uvádza, že pokiaľ správca dane neprijme záver o nesplnení niektorej z hmotnoprávnych podmienok odpočtu dane z pridanej hodnoty, je relevantné preskúmať aj aspekt možného daňového podvodu. Ako z rozhodnutí správcu dane aj správneho súdu vyplýva, deklarovaný dodávateľ v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie február 2013 vo všetkých riadkoch uviedol hodnotu 0, teda daň z pridanej hodnoty neodviedol. Kasačný súd preto poukazuje na definíciu, v zmysle ktorej je daňový podvod protiprávne konanie subjektu, ktorým príde k uvedeniu iného v omyl, využitím omylu iného alebo zamlčaním podstatných skutočností relevantných pre správu daní, čím nepríde k správne mu zisteniu a splneniu daňovej povinnosti daňového subjektu a zároveň príde ku škode na majetku štátu a obohateniu osoby páchajúcej daňový podvod (RAKOVSKÝ, P.: *Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky.* Bratislava: C. H. Beck, 2021, str. 95). Súčasne platí, že dôvodom pre nepriznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty nemusí byť len uskutočnenie daňového podvodu, ale aj účasť na ňom, pokiaľ daňový subjekt o tejto skutočnosti vedel, alebo vedieť mal. (Vid'. uznesenie zo 14. apríla 2021, *Finanzamt Wilmersdorf*, C-108/20, EU:C:2021:266, body 22 a 23, ako aj rozsudok z 11. novembra 2021, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, body 46 a 47).

41. V tomto smere kasačný súd odkazuje aj na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie, vo veci *Axel Kittel* (C-439/04) zo dňa 6. júla 2006 a v ňom obsiahnutý tzv. *Axel Kittel test*, predstavujúci kritériá pre posúdenie účasti daňového subjektu na daňovom podvode. Pre odopretie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z titulu účasti na daňovom podvode, musia byť kladne zodpovedané nasledujúce otázky: a) vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?, b) ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?, c) ak áno, boli posudzované zdaniteľné obchody s týmto konaním spojené?, d) ak áno, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt? Dôkazné bremeno pritom zaťažuje správcu dane.

## VIII. Záverečné zhodnotenie

42. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k záveru, že rozsudok správneho súdu je potrebné zmeniť tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného bude podľa § 462 ods. 2 SSP zrušené a vec mu vrátená na ďalšie konanie.

43. V ďalšom konaní bude žalovaný viazaný právnym názorom vysloveným v tomto rozsudku a s poukazom na jeho odôvodnenie bude úlohou žalovaného opätovne zvážiť, či je na základe zisteného



skutkového stavu možné prijať záver o nesplnení hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane zo strany žalobcu (dodávateľov status zdaniteľnej osoby), berúc do úvahy skutočnosť, že v prípade spochybnenia identity dodávateľa, ale za naplnenia hmotnoprávnych podmienok, možno odpočet dane z pridanej hodnoty nepriznať len, ak by bolo v konaní preukázané, že sťažovateľ sa podieľal na daňovom podvode, alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. S ohľadom na uvedené je potrebné vyhodnotiť aj unesenie dôkazného bremena, ktoré v prípade preukazovania splnenia hmotnoprávnych podmienok zaťažuje žalobcu a naopak, pri daňovom podvode správcu dane.

44. Kasačný súd s ohľadom na všetky uvedené skutočnosti považuje sťažnosť za dôvodnú, a keďže rozhodol spôsobom podľa § 462 ods. 2 SSP, a teda vec vrátil do administratívneho konania, považoval za nadbytočné venovať sa všetkým námietkam smerujúcim voči rozsudku správneho súdu, zameral sa na nosné námietky.

45. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd v zmysle § 467 ods. 1 a ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP a vzhľadom na úspech žalobcu v kasačnom konaní mu priznal úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov v tomto konaní. O výške náhrady trov rozhodne osobitným uznesením súdny úradník na krajskom súde v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

46. Toto rozhodnutie prijal kasačný súd jednomyseľne.

### **Poučenie :**

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.