

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 8Sžfk/12/2021  
Identifikačné číslo spisu: 5019200788  
Dátum vydania rozhodnutia: 16. februára 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:5019200788.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Zuzany Mališovej a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): VITAR SLOVAKIA, spol. s r.o., so sídlom Horná Kružná 5577/52, 038 61 Vrútky, IČO: 36 313 190, právne zastúpený: HALADA advokátska kancelária s.r.o., Kapitulská 21, 917 01 Trnava, IČO: 36 669 661, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 102668776/2019 zo dňa 15. novembra 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 30S/194/2019-166 zo dňa 20. októbra 2020, takto

### rozhodol:

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

Účastníkom konania sa náhrada trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

### Odôvodnenie

#### I.

Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Žiline (ďalej aj ako „správny súd“ alebo „krajský súd“) rozsudkom č.k. 30S/194/2019-166 zo dňa 20. októbra 2020 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ustanovenia § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 102668776/2019 zo dňa 15. novembra 2019 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“), ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Žilina pobočka Martin (ďalej aj ako „správca dane“) číslo: 101835029/2019 zo dňa 30. júla 2019 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane v sume 29.773,67 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2012. Účastníkom konania náhradu trov konania nepriznal. Podľa odôvodnenia prvostupňového

rozhodnutia, v zdaňovacom období marec 2012 sťažovateľ uplatnil odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou BALKER Unió s.r.o., Hviezdna č. 11/20 Komárno, a to za dodávky 66 pal. Nescafe 3in1, 66ks palety EUR, 20 pal. MILKA 100 g, 11 pal. Tchibo family 1 kg, 2 pal. HALLS 33,5 g, 33 ks palety EUR (ďalej aj ako „predmetný tovar“) a za dopravu v množstve 2. Faktúry sú vyhotovené dňa 29.03.2012, 30.03.2012 a 29.03.2012. Kontrolovaný tovar bol súčasťou reťazca, ktorý mali tvoriť firmy 1) EU-TRADE 2010 s.r.o., 2) KERAMIFER spol. s r.o. a IVERON s.r.o., 3) BALKER Unió s.r.o., 4) sťažovateľ, 5) NETTY WEBSHOP KORLÁTOLT, FELELÖSSÉGŰ TARSASÁG, PILISVÖRÖSVÁR ÖRHEGY (ďalej aj „NETTY“), 6) Kingstroj EOOD a Bersy Trade EOOD a nakoniec 7) Tailor Comert. Zakúpený tovar následne dodával do iného členského štátu EÚ, pričom uplatnil na dodávaný tovar oslobodenie od dane v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). V zmysle prvostupňového a napadnutého rozhodnutia, sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno, že došlo k zdaniteľným plneniam tak, ako sú uvedené na dodávateľských faktúrach.

2. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku zdôraznil, že zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenie. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry ako aj ďalších listinných dôkazov, napr. dokladov o zaplatení alebo dodacích listov, nie je predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt, k čomu došlo aj v danom prípade.

3. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia podľa krajského súdu jednoznačne vyplýva (strana 9), že nebola preukázaná reálna existencia a dodanie preverovaného tovaru všetkými zúčastnenými spoločnosťami v reťazci. Podľa názoru správneho súdu sťažovateľ mal možnosť predložiť dôkazy svedčiace o tom, že zdaniteľný obchod uvedený v sporných faktúrach bol skutočne realizovaný osobami uvedenými na faktúrach. Samotné listinné dôkazy predložené sťažovateľom (dodávateľské faktúry, odberateľské faktúry, čestné prehlásenia od Q. W.G. G., X. H., N. T., Y. G. Z. U. I.) nevyvrátili pochybnosti správcu dane o vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa žalobcu podľa § 19 zákona o DPH, a to vo svetle dokazovania vykonaného správcom dane ohľadne celého zisteného reťazca dodávateľov a odberateľov daňového subjektu. Krajský súd poukázal na zásadné rozpory vo výpovediach svedkov, na ktorých sa sťažovateľ odvolával, a na to, že tieto svedecké výpovede nepreukázali konkrétne dodanie tovarov alebo prepravy týchto tovarov podľa faktúr v obchodnom reťazci.

4. Krajský súd konštatoval, že svedok U. I., ktorý mal za sťažovateľa prebrať a kontrolovať predmetný tovar, bol živnostníkom, ktorý pracoval v sklade firmy BALKER Unió s.r.o. v Náne. Odmenu za výkon svojich služieb fakturoval len spoločnosti BALKER Unió s.r.o., s ktorou bol v zmluvnom vzťahu (ústna dohoda). Hoci so žalobcom uzavrel Zmluvu o spolupráci zo dňa 13.12.2010, tento mu za žiadne činnosti nevyplácal odmenu. Tovar na paletách, ktorý nakladal vysokozdvížným vozíkom na pristavené nákladné automobily nerozbaloval, palety nerozoberal, tieto boli obalené priesvitnou fóliou. Svedok podľa krajského súdu nemal vedomosť o tom, kto je konkrétnym dodávateľom nakladaného tovaru presne podľa jednotlivých dodávateľských faktúr. Okrem toho zmluvný vzťah medzi týmto svedkom a žalobcom, ktorý je založený bezodplatnou zmluvou o spolupráci, pričom samotný svedok uviedol, že časť zmluvy neplatí (konkrétne bod 3 preambuly zmluvy o osobe, ktorá ho vyplácala za jeho služby), je neštandardný. Pokiaľ by svedok skutočne pre sťažovateľa vykonával deklarované činnosti, ktoré mali byť činnosťami veľkého rozsahu a značne zodpovedné (kontrolovanie dodávok, potvrdzovanie dodacích listov, odovzdávanie prepravných dokladov CMR od firmy VITAR SLOVAKIA spol. s r.o., osobná prítomnosť pri každej nakládke tovaru, práca s vysokozdvížným vozíkom pri nakladaní tovaru vo vlastníctve žalobcu) a za túto činnosť by nedostával žiadnu odmenu, potom sa javí uzavretie takejto zmluvy ako účelové a samotný reálny obsah týchto úkonov je spochybnený (vznieva ako simulovaný). Je tiež atypické, že ho za jeho

služby pre sťažovateľa mala vyplácať iná spoločnosť - konkrétne jeho dodávateľ, keď z tejto jeho činnosti nemala žiaden ekonomický prospech.

5. Ohľadom svedka Q. W. G. krajský súd konštatoval, že išlo o konateľa dodávateľa BALKER Unió s.r.o.. Podľa dodávateľskej faktúry jej predmetom bola „doprava“ v množstve 2, pričom predmet služby nie je špecifikovaný v zmysle § 74 zákona o DPH, navyše, zo zisteného skutkového deja je zrejmé, že muselo ísť o prepravu k odberateľovi žalobcu - firme NETTY. Najskôr svedok G. poprel vykonávanie prepravy zo strany dodávateľa BALKER Unió s.r.o. pre žalobcu alebo jej akékoľvek zabezpečenie, čo je v rozpore s jeho čestným prehlásením, avšak potom, keď správca dane uviedol, že žalobcovi v dodávateľských faktúrach prepravu fakturoval, zmenil svoju výpoveď a už uvádzal, že „nevie, ako to presne bolo a že možno išlo aj o jeho kamióny“. Na potvrdenie mal predložiť tachografy a stazky z dní, ktoré sú uvedené v čestnom prehlásení, ktoré podpísal a ktoré obsahovalo vyhlásenie, že BALKER Unió s.r.o. zabezpečovala prepravu pre žalobcu, avšak žiadne doklady nepredložil. Vykonanie prepravy dodávateľom je však v rozpore s CMR, ktoré predložil ku kontrole žalobca, podľa ktorých odosielateľom tovaru nemal byť dodávateľ, ale priamo žalobca. Ďalej nevedel vysvetliť rozpory medzi jeho čestným prehlásením zo dňa 05.03.2015 o mieste dodania tovaru (Nána) a faktúrami a dodacími listami (Štúrovo, Šahy). K predchádzajúcemu dodávateľovi EU-TRADE 2010 s.r.o. hypoteticky uviedol, že tento mohol tovar nakúpiť u výrobcu, ale žiadne dôkazy nepredložil. Tiež nevedel uviesť meno konateľa sťažovateľa, ani mená osôb, s ktorými za sťažovateľa komunikoval.

6. V súvislosti so svedkom X. H., konateľom spoločnosti IVERON s.r.o. a zároveň aj odberateľskej spoločnosti NETTY, správny súd poznamenal nasledovné. Svedok bol vypočutý pred slovenským daňovým úradom dňa 24.01.2014 ako konateľ IVERON s.r.o., ktorý bol dodávateľom BALKER Unió s.r.o., a to v zdaňovacom období december 2012, teda toto dodanie nie je relevantné pre daný prípad, keď sa jedná o iné zdaňovacie obdobie roka 2012. Preto aj svedecká výpoveď tohto svedka ako konateľa IVERON s.r.o. je bez právneho významu. Svedok X. H. bol maďarskými daňovými orgánmi vypočutý v rámci odpovede na MVI aj dňa 17.04.2019. Vtedy svedok už uviedol, že si nepamätá spoluprácu so spoločnosťami BALKER Unió s.r.o., VITAR SLOVAKIA spol. s r.o. a EU-TRADE 2010 s.r.o.. Zároveň uviedol, že informácie môžu daňové orgány získať od účtovníka, avšak ani jeho meno neuviedol. Nevyjadril sa ani k otázkam týkajúcim sa spoločnosti NETTY, v čase konania výsluchu v likvidácii. Z uvedeného vyplýva, že táto výpoveď svedka H. nepreukazuje dodanie tovaru podľa dodávateľských faktúr BALKER Unió s.r.o. pre žalobcu, naopak spochybňuje dodávateľské faktúry spoločnosti IVERON s.r.o. pre odberateľa BALKER Unió s.r.o., ako aj odberateľské faktúry od žalobcu pre spoločnosť NETTY.

7. Ďalej správny súd v súvislosti s dokazovaním poukázal na to, že správca dane tiež prihliadol na právoplatné rozhodnutia správcu dane o určení dane podľa pomôcok subdodávateľovi žalobcu spoločnosti EU-TRADE 2010 s.r.o., ktorý ako prvý zistený dodávateľ v obchodnom reťazci v daňovom konaní nepreukázal žiadnymi dôkazmi právo na odpočítanie DPH, pretože nebolo preukázané, od ktorého konkrétneho dodávateľa táto spoločnosť tovar nadobudla. Táto spoločnosť bola nekontaktná s konateľom v Rumunsku, ktorý so správcom dane nespolupracoval. Ani ďalší dodávateľ v obchodnom reťazci KERAMIFER spol. s r.o. nepredložil žiadne dôkazy o nadobudnutí tovaru od jej dodávateľskej spoločnosti EU-TRADE 2010 s.r.o., preto spoločnosti KERAMIFER spol. s r.o. nebol uznaný nárok na odpočítanie dane z faktúr za nákup tovaru, ktorý bol následne dodaný spoločnosti BALKER Unió s.r.o. a boli vydané rozhodnutia o dovyrubení dane, ktorých právoplatnosť nastala 10.10.2014. Rovnako priamy dodávateľ sťažovateľa, spoločnosť BALKER Unió s.r.o., nepreukázal, že by jej spoločnosť KERAMIFER spol. s r.o. a IVERON s.r.o. dodali spotrebný tovar podľa ich dodávateľských faktúr, a preto správca dane v inom daňovom konaní vyrubil spoločnosti BALKER Unió s.r.o. rozdiel DPH z preverovaného tovaru, pričom rozhodnutia sú právoplatné dňa 21.10.2015.

8. Z uvedeného podľa krajského súdu vyplýva, že pokiaľ bolo právoplatne rozhodnuté, že BALKER Unió s.r.o. nebola odberateľom tovaru od KERAMIFER spol. s r.o. a IVERON s.r.o. a tieto spoločnosti jej tovar nedodali, pričom podľa tvrdenia samotnej spoločnosti BALKER Unió s.r.o. iných

dodávateľov na tento tovar nemala, nemohla tento istý tovar následne dodať žalobcovi, a tak nebol preukázaný reálny obsah dodávateľských faktúr od dodávateľa žalobcovi. Správny súd v zmysle § 132 ods. 2 SSP na právoplatné rozhodnutia správca dane prihladol. K tomu uviedol, že pokiaľ bolo právoplatne rozhodnuté

o tom, že dodávateľ žalobcu nemá nárok na odpočet DPH, pretože mu tovar nebol dodaný jeho dodávateľom uvedeným na dodávateľskej faktúre, správny súd vychádza z takto zistenej skutkovej okolnosti, ktorá však znamená, že tento tovar následne nemohol tento subjekt sám v pozícii dodávateľa dodať žalobcovi.

9. Ďalším zistením, na ktoré správca dane prihladol v zmysle § 3 ods. 3 Daňového poriadku, boli okolnosti ohľadne odberateľa žalobcu, spoločnosti NETTY, pretože žalobca chcel dodanie tovaru preukázať aj tým, že tovar následne predal tretej osobe. Z odpovede na MVI maďarských daňových orgánov však podľa krajského súdu vyplýva, že je neznáma osoba, ktorá tovar za NETTY objednávala, táto spoločnosť je nekontaktná a nepredložila žiadne dôkazy ohľadne dodania tohto tovaru. Konateľ je nekontaktný a podľa bankového výpisu neboli uskutočnené žiadne transakcie, teda ani platby za tovar, ktorý by jej dodal žalobca. Obchodnú spoluprácu so žalobcom nepotvrdil konateľ NETTY - Czaba Batki v odpovedi na MVI zo dňa 17.04.2019. Tiež bolo zistené, že tovar mal byť v ten istý deň alebo v nasledujúci deň, ako bol dodaný, ďalej dodaný bulharským spoločnostiam Kingstroj EOOD a Bersy Trade EOOD, ktoré sú taktiež nekontaktné. Tieto spoločnosti mali tovar následne prediť spoločnosti Tailor Comert z Rumunska, ktorá je klasifikovaná ako zmiznutý platiteľ. Teda ani skutkovými okolnosťami na strane odberateľa NETTY sa nepodarilo preukázať tvrdenie žalobcu, že by mu bol dodaný tovar od jeho dodávateľa. V danom prípade bol podľa krajského súdu zistené, že spotrebný tovar - potraviny, ktorý reálne existoval, bol obchodovaný v obchodnom reťazci bez toho, aby bolo zistené, kto bol prvým dodávateľom preverovaného tovaru pre spoločnosť EU-TRADE 2010 s.r.o. a rovnako nebolo ani zistené, kto je konečným odberateľom v tomto reťazci, teda odberateľom, ktorý skutočne tovar spotreboval.

10. Krajský súd argumentoval, že samotné uhradenie dane nie je pre vznik práva na odpočítanie dane právne relevantné. Ak teda vykonaným dokazovaním bolo zistené, že faktúry od firmy NETTY pre bulharské firmy neodrážali realitu, potom takéto dôkazy nemajú žiadnu právnu silu. Tá skutočnosť, že sa jednalo len o formálne prevody, nevyplýva len z charakteru týchto obchodných spoločností (nekontaktné firmy, klasifikované ako zmiznutý platiteľ), ale napr. aj z toho, že z Maďarska mal byť tovar prepravovaný spoločnosťou Emkör Kft., ktorej konateľ akúkoľvek prepravu poprel.

11. K sťažovateľovmu nesúhlasu so záverom žalovaného, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu jeho podnikania, ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak čini a ak takéto vedomosti nemá, nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, krajský súd argumentoval, že táto zásada bola viackrát judikovaná Najvyšším súdom Slovenskej republiky, napr. v rozsudku 3Sžf/26/2016 zo dňa 18.10.2017. Správny súd uviedol, že odberateľ má povinnosť preukázať, že došlo k reálnym dodávkam v zmysle dodávateľskej faktúry. Podnikateľ znáša svoje povinnosti preukázať hodnovernosť údajov faktúry dodávateľa (t.j. „cudzej“ listiny). Preto je rozumné očakávanie, že najmä v zmluvných vzťahoch, vzhľadom na nevylúčenie možnosti uplatnenia daňovej kontroly po relatívne dlhšom časovom úseku, si sťažovateľ ako daňový subjekt „a priori“ zabezpečí od druhej zmluvnej strany nielen dostatok hodnoverných (t.j. takých, ktoré zodpovedajú možnému priebehu zdaniteľného obchodu) dôkazných prostriedkov, ale aj jej budúcu procesnú spoluprácu (napr. kontakty na zodpovedné osoby dodávateľa), aby vierohodne preukázal oprávnenosť svojich daňových nárokov, a to aj za situácie, keď správca dane počas daňovej kontroly adresuje daňovému subjektu pochybnosti, či samotné dodanie tovaru a služieb sa zrealizovalo spôsobom opísaným v dodávateľskej faktúre. Toto je nepriamy vplyv daňových predpisov na dispozitívny vytváranie zmluvných vzťahov vytváraných pod vplyvom najmä súkromného práva - rovnako rozsudok NS SR sp. zn. 1Sžfk 81/2018.

12. Pokiaľ sťažovateľ poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011, krajský súd poukázal na to, že rozsudok Najvyššieho súdu SR 1Sžfk/81/2018 konštatoval že uvedený rozsudok bol

prekonaný vývojom rozhodovacej činnosti najvyššieho súdu. Čo sa týka argumentácie sťažovateľa rozsudkami Súdneho dvora EÚ C-354/03, C-355/03

a C-484/03, tieto rozsudky sa podľa správneho súdu týkajú práva na odpočet dane z pridanej hodnoty v prípade, že toto právo bolo zo strany niektorých z daňových subjektov nachádzajúcich sa v dodávateľskom reťazci vykonané podvodným spôsobom

alebo bolo zneužitie. Pokiaľ by žalobca uniesol dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 v spojení s § 45 ods. 2 písm. e) Daňového poriadku, teda ak sú preukázané všetky vecné a aj formálne podmienky na odpočítanie dane, na preukázanie ktorých má prioritne dôkazné bremeno daňový subjekt, potom je možné neuznať právo na odpočítanie dane len vtedy, ak bude preukázané zneužitie práva alebo daňový podvod, na čo má v plnom rozsahu dôkazné bremeno správca dane. Iba táto situácia v zmysle hore citovanej judikatúry súdneho dvora prelamuje zásadu neutrality dane. V danom prípade však žalobca nepreukázal základný predpoklad vzniku na odpočet, a to splnenie vecných podmienok na odpočítanie dane, najmä vznik daňovej povinnosti dodávateľa, teda dodanie tovaru dodávateľom uvedeným na faktúre.

Preto nie je splnená základná premisa, aby bolo možné hovoriť o dôkaznom bremene na strane správcu dane pri preukazovaní podvodu alebo zneužitia práva. Inak povedané, pokiaľ daňový subjekt neunesie dôkazné bremeno na preukázanie svojich tvrdení ohľadne splnenia podmienok na odpočítanie dane, už toto samo o sebe je dôvodom pre neuznanie odpočítania dane. Z týchto dôvodov nemožno aplikovať ani žalobcom uvádzané rozsudky SD EÚ C-80/11

a C-142/11, ktoré sa zakladali na predpoklade, podľa ktorého 1./ uvedené plnenie, ktoré zakladá nárok na odpočet, sa uskutočnilo tak, ako to vyplýva z príslušnej faktúry (vecná podmienka) a 2./ táto faktúra obsahovala všetky údaje požadované Smernicou 2006/112

(formálna podmienka), takže podmienky vzniku a výkonu práva na odpočet dane boli splnené. V prípade žalobcu sa nepreukázalo splnenie vecných podmienok vzniku nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty. Preto ani predmetný rozsudok nie je aplikovateľný na prípad žalobcu.

## II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

13. Proti napadnutému rozsudku žalobca v pozícii sťažovateľa v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie, alebo aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

14. K dôvodu kasačnej sťažnosti podľa ust. § 440 ods. 1 písm. g) SSP sťažovateľ uviedol, že nesúhlasí so závermi krajského súdu týkajúcimi sa dôkazného bremena daňového subjektu. Sťažovateľ argumentoval, že napadnutý rozsudok vychádzal z nesprávneho výkladu ustanovenia § 24 a § 46 ods. 5 Daňového poriadku, keď sa stotožnil s názorom žalovaného, podľa ktorého na spochybnenie uskutočnenia kontrolovaného zdaniteľného plnenia postačuje nekontaktnosť dodávateľa alebo odberateľa kontrolovaného daňového subjektu alebo nemožnosť preveriť pôvod tovaru u iných subjektov širšom reťazci dodávok tovaru a podľa ktorého kontrolovaný daňový subjekt nesie v daňovom konaní absolútne dôkazné bremeno aj o tých skutočnostiach, ktoré reálne preukázať nemôže. Sťažovateľ v tejto súvislosti namietal uvedený výklad dôkazného bremena, nakoľko ten vychádza z predpokladu, že kontrolovaný daňový subjekt nesie zodpovednosť aj za správanie a evidenciu tretích osôb (dodávateľov, resp. odberateľov).

15. Uviedol, že hoci daňový subjekt nesie dôkazné bremeno, v prípade jeho vyčerpania predložením relevantných dokladov, preukazujúcich predmetné skutočnosti v rozsahu stanovenom zákonom, znáša dôkazné bremeno o nehodnovernosti predložených dokladov správca dane. Je nepochybné, že daňový subjekt je povinný správcovi dane v súlade s ust. § 24 Daňového poriadku preukázať, že došlo k zdaniteľnému plneniu predložením bežných dokladov v obchodnom styku, t.j. okrem účtovnej dokumentácie aj napr. prostredníctvom príslušnej zmluvy, potvrdených dodacích listov, výpisov z bankového účtu, prípadne príslušných potvrdených prepravných dokladov, t.j. dokladov, ktorých evidenciu a archiváciu možno spravodlivo požadovať od každého zodpovedného a obozretného

podnikateľského subjektu. Ak daňový subjekt tieto doklady predloží, pričom z nich nevyplývajú rozpory, kontrolovaný daňový subjekt v zásade vyčerpá svoje dôkazné bremeno.

16. Sťažovateľ vyjadril presvedčenie, že dôvodnou pochybnosťou o uskutočnení zdaniteľného plnenia nemôže byť len to, že dodávateľ alebo odberateľ daňového subjektu je nekontaktný alebo neposkytuje správcovi dane požadovanú súčinnosť. Rovnako dôvodnú pochybnosť o uskutočnení zdaniteľného plnenia nezakladá samotná skutočnosť, že správcovi dane sa nepodarilo v širšom reťazci dodávok tovaru preveriť pôvod tovaru. Zdôraznil, že daňový subjekt nezodpovedá za možnosť preverenia správnosti ním predložených dokladov u tretích osôb. Z hľadiska daňového konania voči daňovému subjektu je podstatné

len to, či bolo preukázané dodanie tovaru daňovému subjektu (zo strany jeho dodávateľa), resp. dodanie tovaru daňovým (jeho odberateľovi), akékoľvek pochybnosti, ktoré u správcu dane mohli vzniknúť o predchádzajúcich transakciách s tovarom sa daňového subjektu netýkajú a nemôžu byť vyhodnocované na jeho ťarchu.

17. Sťažovateľ následne namietal, že krajský súd vychádzal z nesprávneho názoru o tom, že sťažovateľ niesol dôkazné bremeno ohľadom dodania tovaru od spoločnosti BALKER Unió, s.r.o.. Uviedol, že dodanie tovaru sa uskutočnilo tak, že si sťažovateľ prevzal tovar u dodávateľa v jeho sklade prostredníctvom poverenej osoby, tovar bol pri prevzatí skontrolovaný a následne v sklade dodávateľa BALKER Unió, s.r.o. odovzdaný dopravcovi na prepravu, ktorý ho priamo prepravil odberateľovi sťažovateľa - spoločnosti NETTY, v Maďarsku. Sťažovateľ uviedol, že tento model bol pre všetky strany výhodný, nakoľko on kupoval tovar až keď mal zabezpečeného odberateľa, bolo by zbytočné tovar prepravovať do jeho skladu a následne do Maďarska. Takýto model šetril sťažovateľovi čas i peniaze. Sťažovateľ tak uviedol svojmu dodávateľovi ako miesto vykládky prepravovaného tovaru adresu skladu odberateľa. Na zabezpečenie kontroly tovaru priamo v sklade dodávateľa sa sťažovateľ dohodol s p. U. I. na kontrole množstva a nepoškodenia tovaru. Na potvrdenie uvedeného predložil dôkazy - faktúry za tovar a dopravu predmetného tovaru, podpísanú rámcovú zmluvu, výpisy z účtu, výpis z registra platnosti DIČ dodávateľa, rovnako predložil potvrdené dodacie listy a zmluvu o spolupráci s U. I., čestné prehlásenie U. I. o kontrole tovaru a čestné prehlásenie Q. W. G. o potvrdení dodania tovaru sťažovateľovi.

18. Ďalej sťažovateľ nesúhlasil s názorom krajského súdu to, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno ohľadom dodania tovaru spoločnosti NETTY. Prepravu tovaru podľa faktúry za vykonala maďarská firma Szabo Szállitási. Sťažovateľ správcovi dane predložil nasledovné dostupné dôkazy: - faktúry za tovar, podpísanú rámcovú zmluvu, potvrdené dodacie listy, výpisy z účtu, podpísané medzinárodné nákladné listy CMR, písomné objednávky, výpis z registra platnosti DIČ odberateľa a čestné prehlásenie šoféra nákladného vozidla spoločnosti Szabo Szállitási -Y. G. a konateľa odberateľa Csabu Batkiho. Uvedené dôkazy sú podľa sťažovateľa všetky doklady, ktoré od neho možno spravodlivo požadovať.

19. Sťažovateľ sa konkrétne ohradil voči tomu, že správny súd (v zmysle odseku 33 napadnutého rozsudku) prihliadol na právoplatné rozhodnutia správcu dane týkajúce sa reťazca jeho dodávateľov a že v dôsledku nepreukázania dodania tovaru jeho dodávateľovi vyvodil, že tento tovar následne nemohol byť dodaný sťažovateľovi. Uvedené vnímanie dôkazného bremena považuje za zjavne nesprávne. Sťažovateľ argumentoval tým, že pre posúdenie, či mu vzniklo právo na odpočet DPH nie je rozhodné, či sa správcovi dane podarilo zistiť pôvod tovaru, nakoľko každá transakcia musí byť vždy preverovaná samostatne a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo nasledujúcimi udalosťami. V súvislosti s tým sťažovateľ odkázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ (C-354/03, C-355/03, C-484/03).

20. Rovnako považoval sťažovateľ za nesprávne, že krajský súd spochybnil výpoveď U. I. v dôsledku Zmluvy o spolupráci, nakoľko považoval za neštandardné to, že bola bezodplatná. Z toho nemožno podľa sťažovateľa vyvodiť, že uvedený svedok je nedôveryhodný. Uviedol, že nakoľko U. I. bol za manipuláciu s tým istým tovarom u dodávateľa

BALKER Unió s.r.o. odmeňovaný, súhlasil s tým, že za samotnú kontrolu a potvrdenie prevzatia, si voči sťažovateľovi nebude uplatňovať odmenu. Rovnako mal za to, že tento svedok mal vedomosť o obsahu tovaru, s ktorým nakladal. Uviedol, že od skladníkov nemožno požadovať, aby manipulovaný tovar rozoberali a uisťovali sa o jeho obsahu. V tomto kontexte poukázal aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/100/2017 zo dňa 20.08.2019.

21. K spochybneniu výsluchu prepravcu Q. W. G. krajským súdom sťažovateľ poukázal na skutočnosť, že to, že si svedok nebol istý o tom, kto zabezpečoval prepravu tovaru, vyplývalo z časového odstupu (3 roky). V dôsledku toho si detaily nemusel pamätať. Sťažovateľ je presvedčený, že výpoveď tohto svedka nie je v rozpore s nákladnými listami CMR. Na nákladných listoch CMR je ako odosielateľ uvedený sťažovateľ, ale to žiadnym spôsobom nespochybňuje fakt, že prepravu zabezpečil, resp. objednal dodávateľ BALKER Unió s.r.o., pričom k odovzdaniu tovaru na prepravu došlo v sklade uvedeného dodávateľa.

22. Nakoľko výpoveď Csabu Batkiho bola uskutočnená na základe žiadosti o MVI, bola vykonaná po dobe 7 rokov, je podľa sťažovateľa nepamätanie si konkrétnych transakcií a obchodných partnerov zo strany svedka prirodzené a nie je na tom nič nehodnoverné.

23. Sťažovateľ sa obhajoval, že hoci bol dopravca v čase daňovej kontroly nekontaktnou (nefungujúcou) spoločnosťou, nevyvracia to preukázanie, že k dodaniu tovaru došlo. Rovnako vykonanie dopravy nespochybňuje ani to, že z bankových výpisov dopravcu nevyplýva, že by prijímal platby od spoločnosti BALKER Unió s.r.o. Vzhľadom na nízku výšku prepravného je možné, že toto bolo platené v hotovosti. Taktiež to, že dopravca riadne neplnil svoje daňové či evidenčné povinnosti, nemôže vyvrátiť hodnovernosť potvrdených nákladných listov CMR, ktoré podľa sťažovateľa preukazujú zrealizovanie predmetnej prepravy. V tomto poukázal, že správca dane mohol preveriť údaje z mýtnych brán, ako aj vypočítať svedka G. Y., ktorý čestne vyhlásil, že ako šofér pracujúci u dopravcu, fyzicky vykonal prepravu predmetného tovaru.

24. Podľa sťažovateľa aj napriek tomu, že v širšom reťazci dodávok predmetného tovaru niektoré spoločnosti vykazovali znaky nespoľahlivých spoločností, ktoré mohli byť zapojené do podvodného konania, treba prihliadnuť na to, že on sám bol dobromyseľný a o týchto skutočnostiach nevedel. V danom čase nič nenasvedčovalo tomu, že by mohol byť predmetný tovar rizikový. Krajský súd podľa sťažovateľa v danom prípade aplikoval princíp kolektívnej viny, keď v prípade zistenia pochybností o predchádzajúcich a nasledujúcich transakciách uskutočnených v širšom dodávok tovaru, tieto pochybnosti vyhodnotil ako dôvod na nepriznanie práv sťažovateľa. Zopakoval, že je presvedčený, že predložil všetky relevantné dôkazy o tom, že k dodaniu tovaru došlo. Z vykonaného dokazovania podľa neho nevyplývala žiadna skutočnosť, ktorá by nasvedčovala tomu, že o prípadnom daňovom podvodnom konaní iných subjektov v širšom reťazci dodávok tovaru vedel.

25. Ku kasačnému dôvodu podľa ust. § 440 ods. 1 písm. h) SSP, sťažovateľ poukázal na judikatúru kasačného súdu v súvislosti s limitmi dôkazného bremena. Akcentoval rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15. marca 2011, ktorý konštatoval nasledovné: „... Žalobca ako daňový subjekt nemôže predpokladať, že u určitých dodávateľov by mal nadštandardne zabezpečovať dôkazy o zdaniteľnom plnení pre prípad, že u týchto subjektov nebude evidencia riadne vedená. V danom prípade správca dane vychádzal z nesprávneho výkladu ust. § 29 ods. 8 zák. č. 511/1992Zb. o rozložení dôkazného bremena. Dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne...

..., ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane...

V danom prípade správca dane pričítal žalobcovi ako daňovému subjektu existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno.“

26. Sťažovateľ upriamil pozornosť aj na podobné závery uvedené v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn. 6Sžf/81/2013, rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn. 4Sžf/7/2011 zo dňa 31. marca 2011, rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn. 6Sžf/10/2012 zo dňa 28. novembra 2012, ako aj rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/100/2017 zo dňa 20. augusta 2019. Rovnako poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s uznesením Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.11.2011, v zmysle ktorých dôkazné bremeno vo vzťahu k verifikácii skutočností a dokladov predložených daňovým subjektom znáša správca dane.

27. Následne sťažovateľ argumentoval rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 5Afs 131/2004 zo dňa 25. marca 2005, z ktorého citoval nasledovne: „Má-li správce daně pochybnosti o důkazní hodnotě prostředků, jimiž daňový subjekt prokazuje ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. svá tvrzení, přenáší se důkazní břemeno z daňového subjektu na správce daně. Jeho povinností dle § 31 odst. 8 cit. zákona je pak prokázat existenci takových skutečností, které věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, evidence či jiných záznamů zcela vyvracejí“.

28. V tejto súvislosti sťažovateľ argumentoval, že správca dane opomína, že hoci je v súvislosti s kontrolou určitého obchodu širší reťazec dodávok, pre posúdenie splnenia podmienok pre uplatnenia dane musí byť každá jedna transakcia skúmaná samostatne a charakter (oprávnenosť) transakcie nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo nasledujúcimi udalosťami, na ktoré nemá daňový subjekt žiadny vplyv. Ak sa krajský súd v napadnutom rozsudku stotožnil s právnymi závermi, že na spochybnenie skutočného dodania tovaru potvrdeného celým radom dôkazov postačovalo to, že niektoré subjekty v širšom reťazci dodávok tovaru boli nekontaktné alebo nespolupracovali so správcom dane, vychádzal krajský súd z nesprávneho právneho posúdenia veci a takýto záver krajského súdu je navyše v rozpore s rozhodovacou praxou kasačného súdu.

29. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 05.01.2021 uviedol, že námietky sťažovateľa boli vznesené už v odvolacom konaní a v správnej žalobe, preto sa k nim opätovne nevyjadruje. Súhlasí s výrokom napadnutého rozsudku a je toho názoru, že v predmetnej veci bolo rozhodnuté v súlade s právnymi predpismi. Vzhľadom na uvedené navrhol napadnutý rozsudok potvrdiť a sťažovateľovi náhradu trov konania nepriznať.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

30. Prejednávaná vec bola dňa 15.02.2021 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky - ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie - podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 8S - sp. zn. 8Sžfk/12/2021. S účinnosťou od 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačného senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

31. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný preskúmal rozsudok správneho 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 a ods. 2



SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

32. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že správca dane začal dňa 28.05.2014 u sťažovateľa daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2012 na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 9514401/5/1774729/2014/Maj zo dňa 07.05.2014. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil Protokol č. 20174406/2015 zo dňa 29.04.2015, ktorý bol sťažovateľovi doručený dňa 12.05.2015. Správca dane rozhodnutím číslo: 101835029/2019 zo dňa 30. júla 2019 v zmysle § 68 ods. 5 bod 1 daňového poriadku vyrubil sťažovateľovi rozdiel na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2012 v sume 29 773,67 eura. Predmetom odpočítania dane z pridanej hodnoty sú dodávateľské faktúry od dodávateľa BALKER Unió s.r.o., so sídlom v Komárne za zdaňovacie obdobie marec 2012, ktorých predmetom je dodávka spotrebného tovaru, špecifikovaného v odseku 1 tohto rozsudku a služba - doprava. Napadnutým rozhodnutím žalovaný prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

#### IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

33. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

34. Podľa § 6 ods. 1 SSP, správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

35. Podľa § 1 ods. 1 Daňového poriadku, tento zákon upravuje správu daní, práva a povinnosti daňových subjektov a iných osôb, ktoré im vzniknú v súvislosti so správou daní.

36. Podľa § 2 písm. a) Daňového poriadku, na účely tohto zákona sa rozumie správou daní postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov.

37. Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

38. Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

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

40. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku, pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých

najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

41. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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

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

44. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

45. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.

46. Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku, správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

47. Podľa ust. § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak.

48. Podľa § 11 ods. 1 zákona o DPH, na účely tohto zákona sa nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu rozumie nadobudnutie práva nakladať ako vlastníkom s hmotným majetkom odoslaným alebo prepraveným nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet do tuzemsku z iného členského štátu. Za nadobudnutie tovaru podľa prvej vety sa považuje aj prevzatie tovaru na základe nájomnej zmluvy s dojednaným právom kúpy prenajatej veci, ak sa v členskom štáte prenajímateľa považuje odovzdanie predmetu nájmu za dodanie tovaru do iného členského štátu s oslobodením od dane.

49. Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej vety a ods. 2 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

50. Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemsku do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

51. Podľa § 43 ods. 8 zákona o DPH, ak prepravu tovaru z tuzemsku do iného členského štátu vykoná odberateľ alebo ju zabezpečí odberateľ inou osobou, platiteľ je povinný mať doklady podľa odseku 5 písm. b) alebo c) do konca šiesteho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po skončení kalendárneho

mesiaca, v ktorom sa uskutočnilo dodanie tovaru. Ak platiteľ nemá doklady podľa odseku 5 písm. b) alebo c) v lehote podľa prvej vety, uvedie dodanie tovaru bez oslobodenia od dane do daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplynula táto lehota.

52. Podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. 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.

53. 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.

54. Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“), účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

55. Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve, účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

56. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi, ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia.

57. Z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010, v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011 vyplýva že, „...dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi, primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene, za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený...“

58.

Podobný právny názor vyplýva aj z rozsudku Najvyššieho Súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, podľa ktorého „...Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu...“

59. Kasačný súd ďalej uvádza, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžf/26/2014).

60. Daňový doklad je hľadiská nároku na odpočítanie nepochybne prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar, resp. službu, dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, odrážajú skutočnosť.

61. Kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I.ÚS 241/07-44 zo dňa 18.09.2008, podľa ktorého, zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t.j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

62. Sťažovateľ primárne argumentoval tým, že dostatočne preukázal, že došlo k dodaniu tovaru zo strany jeho dodávateľa a tiež k dodaniu tovaru jeho odberateľovi, pričom mal za to, že všetky pochybnosti smerovali výlučne k nemožnosti preveriť pôvod tovaru u iných subjektov širšom reťazci dodávok tovaru, čo však podľa neho predstavuje príliš extenzívne rozšírenie daňového bremena.

63. V prejednávanej veci mal kasačný súd za preukázané, že žalovaný, ako aj správca dane, vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť deklarovaných obchodov. Kasačný súd sa s vyššie uvedenými závermi krajského súdu stotožňuje a má za to, že jednotlivé čestné vyhlásenia aj vzhľadom na nezrovnalosti vo svedeckých výpovediach (U. I., Q. W. G., X. H.), na ktoré odkázal krajský súd v napadnutom rozsudku, nepreukazujú, že k zdaniteľným obchodom, ktoré sú predmetom faktúr za zdaňovacie obdobie marec 2012, skutočne došlo. Kasačný súd sa preto nestotožnil s námietkou sťažovateľa, že predložil správcovi dane všetky potrebné doklady preukazujúce jeho nárok na odpočet DPH.

64. K námietke ohľadne svedka U. I., ktorý mal za sťažovateľa prebrať a kontrolovať tovar od dodávateľa sťažovateľa na základe bezodplatnej zmluvy o spolupráci, kasačný súd uvádza nasledovné. Samotný svedok vo výpovedi spochybnil časť uvedenej zmluvy o spolupráci, týkajúcej sa toho, ktorý subjekt mu za uvedené služby bude platiť. Kasačný súd sa stotožňuje s napadnutým rozsudkom, že takéto bezodplatné vykonávanie deklarovaných činností, ktoré boli veľkého rozsahu a značne zodpovedné, je neštandardné. Uvedené v celkovom kontexte všetkých dôkazov preukázateľne spochybňuje dodanie tovaru dodávateľom BALKER Unió s.r.o. sťažovateľovi.

65. Prepravu tovaru od dodávateľa BALKER Unió s.r.o. k odberateľovi NETTY mala podľa predložených faktúr za vykonané prepravy uskutočniť maďarská spoločnosť Szabo Szállítási. Z vykonanej MVI vyplýva, že dopravca je nekontaktný a nepredložil žiadne doklady, rovnako nepodal žiadne daňové priznania za rok 2012 a na základe výpisov z účtov neprebehli medzi ňou a BALKER Unió s.r.o. žiadne transakcie. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti argumentoval, že za uvedenú faktúru mohla spoločnosť BALKER Unió s.r.o. platiť v hotovosti, ale toto nijakým dokladom, či potvrdením nepreukázal. Rovnako z výpovede konateľa BALKER Unió s.r.o. Ferenca Lászla Szováka, vyplynulo viacero nezrovnalostí ohľadom prepravy dodaných tovarov. V súvislosti s predloženými CMR, podľa

ktorých odosielateľom tovaru nemal byť dodávateľ, ale priamo žalobca, sú relevantné aj rozpory o mieste dodania tovaru, keď z čestného prehlásenia Ferenc Lászla Szováka a výpovede svedka U. I. bolo týmto miestom Nána a faktúr a dodacích listov vplýva Štúrovo a Šahy. Z uvedeného vyplýva, že nebolo preukázané, že dodanie tovaru do iného členského štátu sa uskutočnilo a nebola preukázaná ani reálna preprava tovaru medzi sťažovateľom a jeho odberateľom (prostredníctvom dopravcu, čo mal zabezpečiť sťažovateľov odberateľ).

66. Kasačný súd tiež upriamuje pozornosť na faktúru zo dňa 29.03.2012. Služba, uvedená v predmetnej faktúre, je špecifikovaná len ako „doprava“ v množstve 2, t.j. predmet služby nie je špecifikovaný v zmysle § 74 ods. 1 písm. f) zákona o DPH. Je treba zdôrazniť, že k všeobecne popísanému predmetu fakturácie bola vo faktúre priradená cena a množstvo 2. Z uvedeného vyplýva, neboli splnené formálne ani vecné podmienky pre priznanie odpočítania dane za túto faktúru. Uvedená faktúra mala navyše preukazovať dodanie predmetného tovaru v ďalších dvoch faktúrach od dodávateľa BALKER Unió s.r.o. k odberateľovi NETTY. V zmysle Protokolu č. 20174406/2015, „pochybnosti o realizácii deklarovanych obchodov zdôrazňuje aj porovnanie dátumu dodania tovaru z faktúry č. 2012037, na ktorej je uvedený dátum dodania tovaru 30.03.2012, pričom v zmysle prepravnej faktúry č. 2012036, ktorou mal byť predmetný tovar prepravovaný, je uvedený dátum dodania služby už 29.03.2012.“ Uvedené v celkovom kontexte všetkých dôkazov preukázateľne spochybňuje dodanie tovaru sťažovateľom odberateľovi NETTY.

67. Kasačný súd zdôrazňuje, že bolo nesporne povinnosťou sťažovateľa predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočítanie dane. Existencia faktúry a zmluvných dokladov, nepostačuje. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. Za stavu, keď sťažovateľ nepreukázal skutočnú realizáciu zdaniteľných obchodov tak, ako je uvedené na faktúrach a doklady, ktoré predložil nemali takú výpovednú hodnotu, aby ich bolo možné použiť ako jednoznačný dôkaz o uskutočnení deklarovanych zdaniteľných obchodov, nepreukázal splnenie podmienok vyplývajúcich z ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 zák. č. 222/2004 Z.z. Podľa názoru kasačného súdu sťažovateľ jednoznačne neunesol dôkazné bremeno a nevyvrátil tak dôvodné pochybnosti správcu dane o reálnosti deklarovanych zdaniteľných plnení. Neobstojí preto námietka sťažovateľa, že bol preukázaný reálny obsah záväzkovo-odberateľských vzťahov.

68. Kasačný súd v tejto spojitosti uvádza, že správa daní s prihliadnutím na jej účel vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Uvedené platí v plnom rozsahu aj na uplatnenie nadmerného odpočtu DPH. Správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov, zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnené vrátenie DPH. Z uvedeného dôvodu sa pri tejto činnosti správcu dane, predchádzajúcej rozhodnutiu o uplatnenom nároku na vrátenie DPH, autoritatívnym spôsobom formou rozhodnutia uplatňuje dôsledná aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov správcou dane spolu so zásadou objektívnej pravdy vo vzťahu k potrebným zisteniam. Aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní), pričom vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných zákonných ustanovení.

69. K druhému sťažnostnému dôvodu, ktorým sťažovateľ namietal odklon od ustálenej judikatúry kasačného súdu (ust. § 440 ods. 1 písm. h) SSP) kasačný súd poukazuje

na to, sťažovateľ namietol najmä rozpor s rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011. K tomu je potrebné uviesť, že judikatúra k otázke rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila na tom, že nepostačuje predložiť faktúru, prípadne i zmluvu, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, ako aj na uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II.ÚS 705/2017.

70. Pokiaľ sťažovateľ poukázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky 5Afs/131/2004 zo dňa 25.03.2005, na uvedený rozsudok odkazuje aj vyššie uvedený rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2021, ktorý bol neskoršou judikatúrou prekonaný. Navyše v predmetnej veci sú jednoznačne odlišné skutkové okolnosti. Sťažovateľ z materiálneho hľadiska neuniesol dôkazné bremeno o tom, že mu bol dodaný predmetný tovar a že tento následne dodal svojmu odberateľovi v Maďarsku, teda svoje vlastné dôkazné bremeno, pričom poukázanie na ďalšie nezrovnalosti v širšom reťazci jednotlivých daňových subjektov túto skutočnosť dopĺňala v celkovom kontexte, nešlo teda výlučne o zodpovednosť za správanie a evidenciu tretích osôb.

71. Vychádzajúc z uvedeného a vzhľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zrušenie napadnutého rozsudku krajského súdu, Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný, kasačnú sťažnosť v zmysle § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

72. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

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

## **Poučenie :**

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

