

**Najvyšší súd SR**  
**k dani z pridanej hodnoty**

**JUDIKATÚRA**

Ing. Beáta Jarošová, PhD.

---

## Predhovor

Ambíciou tejto publikácie je napomôcť pri posudzovaní rôznych situácií riešených v praxi v súvislosti s aplikovaním zákona o dani z pridanej hodnoty (zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v z. n. p.). Základné princípy uplatňovania DPH sú jednotné v rámci Európskej únie a sú upravené smernicou o DPH (smernica Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH). Závery Súdneho dvora EÚ v rámci jeho odpovedí na predložené prejudiciálne otázky členských štátov pri uplatňovaní DPH v praxi sú významným zdrojom informácií aj pri aplikovaní DPH v SR. Na ustálenú judikatúru Súdneho dvora EÚ často poukazujú v konkrétnych prípadoch daňové orgány, daňoví poradcovia, advokáti, správne súdy a tiež Najvyšší súd SR vo svojich rozhodnutiach.

Publikácia obsahuje vybrané rozhodnutia vydané správnymi senátmi Najvyššieho súdu SR, predmetom ktorých bolo rozhodovanie vo veciach podaných správnych žalôb proti rozhodnutiam Finančného riaditeľstva SR v súvislosti s predpísaním rozdielu dane z pridanej hodnoty daňovými úradmi vo väzbe na dokazovanie podľa daňového procesného predpisu [zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov]. Vzhľadom na uvedené môže byť táto publikácia užitočnou pomôckou pre podnikateľov, ekonómov, daňových poradcov, advokátov a študentov daňového práva.

autorka

---

## O autorke

### **Ing. Beáta Jarošová, PhD.**

Autorka pracuje vo finančnej správe od roku 1993, na Žilinskej univerzite v Žiline absolvovala externé doktorandské štúdium v odbore Odvetvové a prierezové ekonomiky. Je znalkyňou z odvetvia účtovníctvo a daňovníctvo, dlhoročne sa venuje publikačnej a lektorskej činnosti so zameraním na daň z pridanej hodnoty.

---

# Obsah

1	Určenie DPH podľa pomôcok.....	1
2	Neodstránenie pochybností o uskutočnení deklarovanych zdaniteľných plnení.....	6
3	Absencia špecifikácie dôvodov na prerušenie daňovej kontroly.....	13
4	Neexistencia právnej relevancie pre obnovu konania .....	23
5	Spochybnenie ekonomickej opodstatnenosti činnosti fakturovanej platiteľovi.....	31
6	Nedodržanie štandardnej odbornej starostlivosti pri nájme vozidla .....	38
7	Nepreukázanie reálneho dodania a pohybu tovaru.....	45
8	Nep priznanie odpočítania DPH - materiálna existencia tovaru nebola verifikovaná .....	51
9	Odpočítanie DPH z reklamných služieb .....	58
10	Umelo vytvorený reťazec s cieľom odpočítania DPH .....	65
11	Sprostredkovateľská zmluva, ktorá nemohla byť podkladom pre fakturáciu ....	74
12	Nepreukázanie reálnosti vykonania stavebných prác dodávateľom .....	77
13	Nep priznanie odpočtu - nebolo preukázané technické a personálne zabezpečenie fakturovaných prác .....	84
14	Združenie bez právnej subjektivity a uvádzanie údajov v daňovom priznaní k DPH.....	90
15	Povinnosť platiteľa zabezpečiť si všetky dostupné a relevantné podklady preukazujúce existenciu obchodného vzťahu.....	95
16	Reklamná kampaň v reťazci spoločností .....	104
17	Jedno hospodárske plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené .....	110
18	Nepreukázanie nákupu tovaru pri reťazovom obchode .....	115
19	Absencia hospodárskeho zázemia a zamestnancov pri dodávkach veľkého množstva tovaru.....	125
20	Dôkazy spôsobilé vyvrátiť pochybnosti správcu dane o oprávnenosti odpočtu DPH .....	133
21	Odpočítanie DPH - dôkazné bremeno .....	141
22	Neoprávnené odpočítanie DPH, dodávky tovaru v rámci „kolotoča“ .....	148
23	Nep priznanie odpočtu DPH z faktúr za opravy, ktorých realizácia dodávateľom uvedeným na faktúrach nebola preukázaná .....	154
24	Absencia listinných dôkazov pre odpočítanie DPH.....	161
25	Úroky za zadržovanie nadmerného odpočtu .....	166
26	Prenájom reklamnej plochy na závodných autách.....	172
27	Nepreukázanie odpočtu DPH.....	179
28	Dôkazné bremeno o dodaní tovaru .....	184

29	Uplatnenie ručenia za daň, ktorú dodávateľ nezaplatil do štátneho rozpočtu...	187
30	Daňová povinnosť pri predaji tovaru za symbolickú cenu .....	194
31	Posúdenie webkarty ako predmetu dodávky z hľadiska DPH.....	199
32	Nepriзнané oslobodenie od DPH pri intrakomunitárnom dodaní .....	201
33	Odpočet DPH zo stavebných prác a vedenie povinnej dokumentácie.....	207
34	Nepriзнaný odpočet DPH - odpočítanie nenastáva „ex lege“ .....	211
35	Dodanie fotovoltickej elektrárne .....	215
36	Nepriзнanie oslobodenia od DPH z deklarovaného intrakomunitárneho dodania tovaru .....	221
37	Dodanie pohonných látok pre maďarských platiteľov DPH .....	224
38	Nepriзнanie odpočtu DPH z materiálu spotrebovaného vo výrobe .....	229
39	Školenie zamestnancov a odpočítanie DPH .....	232
40	Dokazovanie a zneužitie práva.....	235
41	Nepreukázanie poskytnutia poradenských služieb.....	239
42	Nepreukázanie prijatých stavebných prác platiteľom DPH .....	243
43	Určenie miesta dodania tovaru.....	246
44	Zdaňovanie výdavkov v súvislosti s exekučnou činnosťou.....	251
45	Pravosť dokladov ako podmienka pre odpočítanie DPH.....	254
46	Spochybnenie existencie tovaru - nepriзнanie odpočtu DPH.....	258
47	Kvalifikácia pozemku v čase predaja a uplatnenie DPH .....	263
48	Falzifikáty dokladov, z ktorých bola odpočítaná DPH.....	267
49	Nesprávne zdanenie ojazdených automobilov .....	271
50	Obnova konania pri vyrubení rozdielu DPH .....	276
51	Predaj rozostavanej stavby.....	279
52	Neoprávnený odpočet DPH.....	281
53	Fiktívny obchod.....	285
54	Odpočítanie DPH zo zálohy .....	289
55	Odpočet DPH od neplatiteľa.....	293
56	Dôkazné bremeno a jeho rozsah .....	295
57	Odpočet DPH z preddavku.....	297
58	Daň z pridanej hodnoty - zrušenie dodávky.....	302
59	Daň z pridanej hodnoty - odpočítanie dane v nadväznosti na preukázanie pôvodu tovaru.....	305
60	Daň z pridanej hodnoty - reklamné letákové akcie propagujúce tovar výrobcu .....	307

## Určenie DPH podľa pomôcok

Určenie dane podľa pomôcok má subsidiárny charakter. Svojou podstatou ide o núdzový právny režim zisťovania základu dane. O jeho použití rozhodne správca dane. Správca dane pristúpil k určeniu dane podľa pomôcok až po zistení objektívnej nemožnosti určiť daň v dôsledku nepredloženia daňových dokladov.

Rozsudok Najvyššieho súdu SR  
č. 3Sžfk/47/2019 zo dňa 16. decembra 2020

### Právny základ

**Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“)**

Podľa § 48 ods. 1 písm. b) daňového poriadku správca dane zistí základ dane a určí daň podľa pomôcok, ak daňový subjekt pri preukazovaní ním uvádzaných skutočností nesplní niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daň správne zistiť.

*Preto ak správca dane začal daňovú kontrolu a daňový subjekt neunesie dôkazné bremeno a svoju dôkaznú povinnosť si nesplní - nepredloží dostatočné dôkazné prostriedky, nepreukáže alebo neobjasní skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a z tohto dôvodu nemožno daň správne určiť, správca dane je oprávnený určiť daň podľa pomôcok.*

Podľa § 48 ods. 3 daňového poriadku správca dane je pri určení dane oprávnený použiť pomôcky, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom. *Ustanovenie § 48 ods. 3 daňového poriadku formou príkladov uvádza prostriedky, ktoré správca dane môže použiť ako pomôcky.* Ide najmä o daňové priznania, daňové spisy iných daňových subjektov, svedecké výpovede, výpisy z účtov vedených v bankách, vlastné poznatky správcu dane zo zdaňovania dotknutého daňového subjektu alebo podobných daňových subjektov. Podľa § 48 ods. 4 daňového poriadku, ak daňový subjekt v priebehu určovania dane podľa pomôcok predloží účtovné a iné doklady, správca dane ich môže využiť ako pomôcky. *Je vecou úvahy správcu dane, či predložené účtovné a iné doklady použije ako pomôcky. Preto ak správca dane doklady predložené daňovým subjektom použije ako pomôcky, môže okrem nich použiť ako pomôcky aj ďalšie prostriedky, ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom.*

Podľa § 48 ods. 5 daňového poriadku pri určení dane podľa pomôcok je správca dane povinný prihliadať tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené. *Zákon nestanovuje správcovi dane, že je povinný takéto okolnosti zisťovať, ale ak sú mu v procese určovania dane podľa pomôcok známe, je povinný na ne prihliadať. Je preto potrebné, aby správca dane v protokole o určení dane podľa pomôcok a rovnako aj v platobnom výmere uviedol, či zistil okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňovníka, i keď ním neboli uplatnené, uviedol aké a prihliadol na ne, alebo správca dane uvedie, že nezistil okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňovníka.*

### Skutkový stav

Správca dane - daňový úrad vyrubil platiteľovi DPH rozdiel dane za zdaňovacie obdobie september 2007 s tým, že v čase použitia pomôcok pri výkone určovania dane podľa pomôcok na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január - december 2007 boli tieto

pomôcky použité v súlade s § 48 ods. 3 daňového poriadku, pretože bol oprávnený pri určení dane použiť pomôcky, ktoré mal k dispozícii.

Preverením skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane bolo správcom dane zistené, že daňový subjekt na evidenciu tržieb v roku 2007 používal elektronickú registračnú pokladnicu, DKP 6 ...., ktorý bol pridelený daňovým úradom, a ERP bola vyradená daňovým úradom dňa 15. 4. 2009.

Vzhľadom k skutočnosti, že správcovi dane neboli predložené potrebné dôkazy, vo vyrubovacom konaní bol platiteľ vyzvaný, aby predložil dodávateľské a odberateľské faktúry za rok 2007, príjmové a výdavkové pokladničné doklady za rok 2007, jedálne lístky a podrobné rozpočty denného menu za rok 2007, cenové kalkulácie vlastných výrobkov, zálohové pásky z elektronickej registračnej pokladnice a knihy pokladnice za rok 2007, aby na ich základe mohol vykonať v zmysle právneho názoru dokazovanie zamerané na vyčíslenie nepriznaných tržieb vzniknutých vyhotovením nefiškálnych účteniek. Daňový subjekt predložil dodávateľské a odberateľské faktúry za rok 2007, príjmové a výdavkové pokladničné doklady za rok 2007 a knihy pokladnice. Ostatné požadované doklady daňový subjekt nepredložil z dôvodu, že ich už nearchivuje.

Na základe vyššie uvedených skutočností pristúpil správca dane k určeniu výšky dane na základe pomôcok. Súpis pomôcok, na základe ktorých správca dane určil daň, je podrobne opísaný v rozhodnutí správcu dane.

Správca dane daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za jednotlivé zdaňovacie obdobia roku 2007 (začatú dňa 5. 9. 2012) ukončil dňa 12. 10. 2012 a dňa 16. 10. 2012 prešiel na určovanie dane podľa pomôcok, ktoré v odôvodnení svojho rozhodnutia špecifikoval, pričom ako pomôcky využil i výpovede svedkov a poznatky získané v priebehu daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007.

Na základe pomôcok uvedených v odôvodnení svojho rozhodnutia správca dane určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2007.

Proti rozhodnutiu správcu dane podal platiteľ odvolanie, odvolací orgán (Finančné riaditeľstvo SR) rozhodnutie správcu dane potvrdilo. Proti rozhodnutiu odvolacieho orgánu bola podaná správna žaloba.

### **Rozsudok krajského súdu**

Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že správca dane postupoval správne a v zmysle zákona, za rovnako správny považoval aj postup žalovaného, ktorý rozhodnutie správcu dane potvrdil.

Krajský súd konštatoval, že odvolací orgán nie je v tomto prípade kompetentný posudzovať správnosť použitých pomôcok, preto rozhodnutie potvrdí aj v takom prípade, keď správca dane použije nesprávne pomôcky, prípadne nimi nezistí skutkový stav v súlade so skutočnosťou. Uviedol, že ak by správca dane prešiel z procesu daňovej kontroly určovania dane podľa pomôcok do procesu daňovej kontroly, porušil by tým nielen § 48 daňového poriadku, ale aj zásadu zákonnosti v daňovom konaní a tiež zásadu materiálnej pravdy podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku.

Mal za preukázané, že žalovaný pristúpil k rozhodovaniu o dani z pridanej hodnoty u žalobcu až na základe existencie právoplatných rozhodnutí o dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007.

### **Kasačná sťažnosť žalobcu**

Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ včas kasačnú sťažnosť a navrhol, aby Najvyšší súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konane.

Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti opätovne použil argumenty už uplatnené v žalobe. Pokazoval na priebeh a postup finančných orgánov počas daňovej kontroly na dani z príjmu právnickej osoby za rok 2007 a účelový postup správcu dane pri procesnom postupe určovania dane podľa pomôcok.

Námietal nedodržanie podmienok na uplatnenie postupu určovania dane podľa pomôcok a zvýšený hospodársky výsledok, z ktorého žalovaný vychádzal pri vyrubení rozdielu DPH.

Zastával názor, že rozhodnutie žalovaného, ako i rozhodnutie správcu dane je v rozpore s § 3, § 24 a § 48 daňového poriadku, nevychádza z výsledkov vykonaného dokazovania a tvrdenia žalovaného, ktoré sú základom jeho rozhodnutia, neboli preukázané. Zopakoval, že rozhodnutie v rámci kontroly na dani z príjmu právnickej osoby za rok 2007 považuje za nezákonné a keďže sa rozhodnutie žalovaného opiera o výsledky tejto kontroly, má priamy vplyv aj na zákonnosť tohto rozhodnutia žalovaného.

### **Rozsudok Najvyššieho súdu SR**

Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti a kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

Kasačný súd konštatuje, že predmetom kasačného konania je skutkový a právny stav týkajúci sa daňovej kontroly DPH za obdobie január až december 2007 rovnakých účastníkov J-C, s. r. o., proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, ktorý bol predmetom konania a rozhodovania iných senátov Najvyššieho súdu SR, s ktorými sa kasačný súd stotožňuje.

Zo skutkových zistení, na základe predloženého administratívneho spisu nesporne vyplýva, že správca dane v danom prípade k určeniu dane podľa pomôcok pristúpil až po zistení objektívnej nemožnosti určiť daň v dôsledku nepredloženia daňových dokladov v stanovenej lehote.

Daňové úrady a Finančné riaditeľstvo SR chránia fiškálne záujmy štátu. Ich úlohou je vykonávať dozor, aby si daňové subjekty plnili v súlade s hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Je povinnosťou daňového subjektu preukázať, že skutočnosti, t. j. rozhodné údaje, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, sú úplné a správne. Ak daňový subjekt nesplní svoju dôkaznú povinnosť pri určení výšky dane, daň určí správca dane podľa pomôcok. Správca dane pritom vychádza z dostupných dokladov.

V preskúmanej veci je zrejmé, že daňový subjekt so správcom dane nespolupracoval, preto boli splnené zákonom stanovené podmienky na určenie dane podľa pomôcok.

Najvyšší súd SR po oboznámení sa s obsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku krajského súdu po preskúmaní napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku.

Námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší súd ako nepodstatné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia, pretože v podstate išlo o totožné námietky, ktoré boli už obsahom tak administratívneho konania, ako aj podanej žaloby.

Kasačný súd uvádza, že z obsahu administratívneho spisu mal za preukázané, že správca dane vykonal u daňového subjektu najskôr daňovú kontrolu na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie za rok 2007, ktorá začala 1. 7. 2010 a bola ukončená prerokovaním Protokolu dňa 31. 5. 2011.



Vo vyrubovacom konaní správca dane vydal dodatočný platobný výmer, ktorým daňovému subjektu na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2007 vyrubil rozdiel dane, daňový subjekt sa proti rozhodnutiu správca dane odvolal a Finančné riaditeľstvo SR rozhodnutím zo dňa 14. 12. 2011 zrušilo toto rozhodnutie správca dane a vec vrátilo na nové konanie a rozhodnutie z dôvodu, že z rozhodnutia nebolo zrejmé, akým spôsobom vyčíslil náklady vzťahujúce sa k nefiškálnym tržbám.

Následne dňa 2. 2. 2012 správca dane vydal vo vyrubovacom konaní ďalší dodatočný platobný výmer, ktorý bol potvrdený odvolacím rozhodnutím, proti tomuto rozhodnutiu podal sťažovateľ žalobu. O žalobe bolo rozhodnuté rozsudkom krajského súdu tak, že bolo prvostupňové aj druhostupňové rozhodnutie správca dane zrušené.

Následne správca dane v ďalšom konaní postupoval v súlade s vysloveným právnym názorom krajského súdu, vydal ďalšie rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane, pričom žalobca sa aj voči tomuto rozhodnutiu odvolal. O odvolaní bolo rozhodnuté rozhodnutím žalovaného, proti ktorému bola podaná žaloba na krajský súd. Krajský súd o žalobe rozhodol tak, že opakovane rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správca dane zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Dôvodom zrušenia rozhodnutí bolo, že správca dane v odôvodnení rozhodnutia dostatočným spôsobom neuviedol svoju správnu úvahu o vzťahu k použitiu, resp. nepoužitiu jednotlivých pomôcok.

Následne správca dane vydal ďalšie rozhodnutie, voči ktorému podal sťažovateľ odvolanie. Po podaní odvolania žalovaný potvrdil rozhodnutie správca dane svojím rozhodnutím, proti ktorému podal žalobu, o ktorej bolo rozhodnuté rozsudkom krajského súdu tak, že rozhodnutie žalovaného potvrdil.

Kasačný súd poukázal na to, že daňovej kontrole na určenie DPH predchádzala daňová kontrola na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2007, v rámci ktorej prebehlo rozsiahle dokazovanie. Protokol z tejto kontroly bol použitý ako jedna z pomôcok aj pri daňovej kontrole na dani z pridanej hodnoty vykonanej u sťažovateľa.

Z § 48 daňového poriadku vyplýva, že zákonodarca zveruje do právomoci správca dane zistiť základ dane a určiť daň podľa pomôcok stanovených zákonom potom, čo správca dane oznámil daňovému subjektu určovanie dane podľa pomôcok, pričom dňom začatia určovania dane podľa pomôcok je deň uvedený v oznámení.

Kasačný súd konštatuje, že určenie dane podľa pomôcok má subsidiárny charakter. Svojou podstatou ide o núdzový právny režim zisťovania základu dane. O jeho použití rozhodne správca dane.

Správca dane pristúpil k určeniu dane podľa pomôcok až po zistení objektívnej nemožnosti určiť daň v dôsledku nepredloženia daňových dokladov.

K námietke sťažovateľa, že žalovaný rozhodol o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty vychádzajúc zo zvýšeného hospodárskeho výsledku sťažovateľa, ktorý mal žalovaný zistiť v priebehu daňovej kontroly na dani z príjmu, kasačný súd udáva, že s touto nie je možné sa stotožniť. Charakteristickým znakom postupu správca dane pri určení dane podľa pomôcok je, že sa tu neuplatňuje zásada súčinnosti (§ 3 ods. 2 daňového poriadku). Určovanie dane podľa pomôcok je postup, ktorý správca dane môže uplatniť v dôsledku neplnenia, resp. nesplnenia si povinnosti daňovým subjektom. **Ak nie je možné stanoviť základ dane a výšku dane v súčinnosti s daňovým subjektom, správca dane môže základ dane zistiť a určiť sám, a to na základe pomôcok, ktoré má k dispozícii. Pomôcky teda obstaráva správca dane bez súčinnosti s daňovým subjektom a posúdenie pomôcok je ponechané tiež na úvahe správca dane.**

Ide o prísnejší právny režim, keďže v zmysle § 49 ods. 2 daňového poriadku sú práva daňového subjektu obmedzené tak, že daňový subjekt je oprávnený sa vyjadriť len k dodržovaniu zákonných podmienok na použitie tohto spôsobu určenia dane.

Je treba zdôrazniť, že k určovaniu dane podľa pomôcok dochádza len vtedy, ak daňová povinnosť nebolo možné stanoviť dokazovaním v priebehu určenia dane podľa pomôcok. Použitie pomôcok teda predstavuje náhradný spôsob určenia dane, a to za situácie, keď nie je možné stanoviť daň v rámci riadneho dokazovania.

Použitie pomôcok je nástroj slúžiaci ku kvalifikovanému odhadu daňovej povinnosti, a musia preto mať racionálnu povahu a musia v maximálnej reálnej dostupnej miere usilovať o presnosť nimi určovaných povinností.

Pomôcky nie sú nástrojmi k trestaniu daňového subjektu, ale predstavujú podklad pre kvalifikovaný odhad relevantných skutočností. Pokiaľ nie je možné vychádzať len z účtovníctva pre jeho neúplnosť či medzery, je možné skutkový stav doplniť inými spôsobmi.

Kasačný súd sa nestotožnil ani s kasačnou námietkou porušenia zásad správy daní upravených v § 3 daňového poriadku, keďže sťažovateľ vo svojej kasačnej sťažnosti nekonkretizoval žiadne porušenie zásady, jeho konštatovanie bolo len všeobecné.

Námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil Najvyšší súd ako nepodstatné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia.

Kasačný súd záverom uvádza, že správca dane pristúpil k určeniu dane podľa pomôcok až po zistení objektívnej nemožnosti zistiť daň dokazovaním, v dôsledku nepredloženia daňových dokladov v stanovenej lehote. Týmto svojím postupom daňové úrady a Finančné riaditeľstvo SR chránia fiškálne záujmy štátu, pretože ich úlohou je vykonávať dozor, aby si daňové subjekty splnili v súlade s hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Ak daňovník nepreukáže rozhodné údaje (napr. nepodá daňové priznanie, urobí úkon, dôsledkom ktorého je zníženie dane, alebo neumožní vykonať daňovú kontrolu a pod.) a nesplní si svoju dôkaznú povinnosť pri zisťovaní výšky dane, daň určí správca dane podľa pomôcok. Správca dane pritom vychádza z dostupných podkladov, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si sám zaobstará, keďže pri určovaní dane podľa pomôcok správca dane už rozhoduje bez spolupráce s daňovým subjektom a ním prípadne predložené doklady a dôkazy vyhodnocuje len ako pomôcky.

## Neodstránenie pochybností o uskutočnení deklarováných zdaniteľných plnení

Platiteľ DPH 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.

Rozsudok Najvyššieho súdu SR  
č. 3Sžfk/70/2019 zo dňa 16. decembra 2020

### Právny základ

**Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v z. n. p. (ďalej len „zákon o DPH“)**

Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo 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 tovaru a služieb, ktorú 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.

### Skutkový stav

Správca dane na základe daňovej kontroly u platiteľa DPH nepriznal uplatnené odpočítanie dane za zdaňovacie obdobie september 2012, pretože nepreukázal reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu deklarovávaným dodávateľom G, s. r. o., tak, ako to bolo uvedené na faktúre predloženej správcovi dane. Správca dane vzal do úvahy aj skutočnosti svedčiacie v prospech žalobcu, keď sa zaoberal výpoveďami všetkých svedkov, ktorí však svoje rozporné tvrdenia týkajúce sa deklarováného zdaniteľného obchodu nepreukázali žiadnymi relevantnými dôkazmi. Bolo vykonané preverovanie aj daňového subjektu P, s. r. o. (subdodávateľ), pričom bolo zistené, že bol platiteľom DPH len do 31. 12. 2011, v sídle tejto spoločnosti sa nachádzal starý, rozpadnutý, neobývatel'ný rodinný dom.

Realizáciu zdaniteľného obchodu spochybňovala aj skutočnosť, že konateľ P, s. r. o., nemal vedomosť o tom, že je konateľom a pokiaľ za spoločnosť reálne nekonal, správca dane mohol dôvodne predpokladať, že za túto spoločnosť konali k tomu neoprávnené osoby. Okrem toho uviedol, že P, s. r. o., nevykonávala pre G, s. r. o., v roku 2012 žiadne práce a nedodávala žiaden materiál a nepozná konateľa G, s. r. o.

Správca dane bol oprávnený kontrolovať v prípade pochybností celý obchodný reťazec za stavu, že si žalobca uplatnil odpočítanie DPH zo spornej faktúry za poskytnuté služby vystavenej spoločnosťou G, s. r. o., ktorá nemala na výkon týchto služieb zamestnancov ani mechanizmy.

Kontrolovaný platiteľ v daňovom konaní riadne neobjasnil, aké práce pre neho vykonala spoločnosť G, s. r. o., a aký tovar mu dodala, pričom si túto spoločnosť vybral za svojho dodávateľa, hoci táto nemala zamestnancov a mechanizmy na výkon prác v zmysle zmluvy a musela si na tieto práce zabezpečiť subdodávateľa. Teda 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.

Rozhodnutie správcu dane o nepriznaní odpočítania DPH bolo v odvolacom konaní potvrdené odvolacím orgánom. Proti rozhodnutiu odvolacieho orgánu (Finančné riaditeľstvo SR) bola podaná správna žaloba na krajský súd.

### **Rozsudok krajského súdu**

Krajský súd v predmetnej právnej veci už raz rozhodol, keď zrušil rozhodnutie žalovaného a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie a žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania. Predmetný rozsudok krajského súdu bol zrušený Rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky ako kasačným súdom, sp. zn. 6Sžfk/50/2017, zo dňa 23. 1. 2019 a vec bola vrátená krajskému súdu na ďalšie konanie z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci.

Kasačný súd mal za preukázané, že žalovaný, ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodu deklarovaného faktúrou, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy, resp. vyzval na predloženie podkladov. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

Vo vzťahu k dodávateľovi žalobcu, spoločnosti G, s. r. o., kasačný súd z obsahu spisu zisťoval, že táto spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov ani mechanizmy a dodanie tovarov a služieb malo byť vykonané prostredníctvom ďalšieho subdodávateľa, pričom nevedela uviesť, či subdodávateľom vo vzťahu k deklarovaným dodávkam bola spoločnosť P, s. r. o. Predseda predstavenstva spoločnosti, v ktorej mali byť práce vykonané, sa vyjadril, že poverený zamestnanec koordinoval priebeh stavebno-montážnych prác na týchto objektoch, pričom spoločnosť G, s. r. o., ani jej konateľ, ktorí mali podľa zmluvy zabezpečovať komunikáciu a koordináciu s ich spoločnosťou, nepoznal. Zo zmluvy uzavretej medzi žalobcom a spoločnosťou G, s. r. o., a prílohou 1 k tejto zmluve vyplýva, že táto mala zabezpečovať koordináciu postupu prác pri výstavbe v konkrétnych uvedených objektoch, výkony prác, materiálov potrebných pri realizácii diela, dohadovanie pripojenia elektrického zariadenia na distribučnú sústavu, dovoz materiálu, dovoz a odvoz pracovníkov, komunikáciu s distribučnou spoločnosťou ohľadom podmienok a splnenia podmienok pripojenia na distribučnú sústavu atď. Konateľ žalobcu však uviedol, že spoločnosť G, s. r. o., na uvedených stavbách zabezpečovala len pomocné montážne a výkopové (zemné) práce a nie tie, ktoré boli zazmluvnené. Následne sa vyjadril tak, že vzhľadom na odstup času a vzhľadom k obratom a rozsahom prác nevie odpovedať, aké práce a služby pre nich dodávala spoločnosť G, s. r. o., ktorej konateľ sa vyjadril tak, že vždy riešili len pomocné práce.

Kasačný súd v danom prípade v plnom rozsahu odkazuje na Nález Ústavného súdu I. ÚS 241/07-44, v ktorom sa uvádza: „...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.“ Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, rozsudky SD EÚ vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04),

Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). Možno preto určiť opatrenia, ktoré možno v tom-ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom. Správca dane mal právo preveriť reálnosť dodávky prác, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného kontraktu a spôsob jeho prevedenia, ako i komunikácia s dodávateľom sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov.

Kasačný súd poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ naplňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (pozri § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, a pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú oprávnené.

V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Už samotné zistenie skutočnosti, že dodávateľ nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky, pohyb finančných prostriedkov nie je odzrkadlený v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o reálnosti jeho dodávok. Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní.

Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, keďže to zákon neustanovuje, ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa prijímajúceho zdaniteľné plnenie.

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 dostatočným a vierohodným spôsobom preukázal, (nielen formálnymi dokladmi), pričom žalobca v daňovom konaní riadne neobjasnil, aké práce pre neho vykonala spoločnosť G, s. r. o., a aký tovar mu dodala, pričom si túto spoločnosť vybral za svojho dodávateľa, hoci táto nemala zamestnancov a mechanizmy na výkon prác v zmysle zmluvy a musela si na tieto práce zabezpečiť subdodávateľa. Žalobca teda 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.

Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že bol viazaný právnym názorom kasačného súdu, poukázal na jeho vyššie uvedené závery vyplývajúce z Rozsudku 6Sžfk/50/2017 zo dňa 23. 1. 2019, kedy kasačný súd konštatoval, že žalobca nepreukázal reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu tak, ako bolo deklarovane v spornej faktúre.

Krajský súd v nadväznosti na uvedené konštatoval, že argumentácia žalovaného je podporená aj početnou judikatúrou, podľa ktorej splnenie podmienok pre uplatnenie nároku na odpočet DPH preukazuje daňový subjekt (žalobca) a preto bolo na žalobcovi, aby spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti preukázal, že si odpočet zo spornej faktúry uplatňuje oprávnenne, čo však neurobil.

Krajský súd konštatoval, že závery daňových orgánov zodpovedajú zásadám logického myslenia a správneho uváženia a sú v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania považoval za preukázané, že žalobcom predloženému daňovému dokladu absentuje bez pochybností preukázané dodanie, čo oprávnene vzbudzuje pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení, na základe ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočet, ako i o vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu.

### **Kasačná sťažnosť žalobcu**

Žalobca ako sťažovateľ podal kasačnú sťažnosť a navrhol, aby kasačný súd zmenil napadnutý rozsudok krajského súdu tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušuje a vec vracia na ďalšie konanie. Sťažovateľ uviedol, že od pôvodného rozhodnutia krajského súdu v roku 2017 sa nič nezmenilo, nebolo vykonané nové dokazovanie ani sa nezmenil skutkový stav, preto je pre neho nepochopiteľné, že krajský súd v roku 2019 vyhodnotil skutkový stav a stotožnil sa s postupom žalovaného, ktorý vo svojom pôvodnom rozsudku žalovanému vytýkal.

Sťažovateľ namietal, že krajský súd v napadnutom rozsudku len stroho konštatoval, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno a nepreukázal svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH. Nestotožnil sa so záverom krajského súdu, že neobjasnil, aké práce pre neho spoločnosť G vykonala a aký tovar mu dodala. Poukázal na výpoveď konateľa G, ktorý uviedol, že pozná sťažovateľa a spolupracoval s ním v roku 2011 a začiatkom roka 2012 pri výstavbe 3 fotovoltaiických elektrární a že okrem FTV elektrární spolupracovali aj pri iných stavbách v okolí Senice. Konateľ potvrdil vystavenie spornej faktúry, podpis na faktúre a dodanie uvedených tovarov a služieb spoločnosti žalobcu, čím v konaní nebola spochybnená materiálna existencia dodaných prác.

Sťažovateľ uviedol, že splnil všetky podmienky stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi, ktoré slovenský právny poriadok požaduje pre prípad odpočítania dane v zmysle § 49 a § 51 zákona o DPH. Poukázal na to, že krajský súd sa nezaoberal výpoveďou konateľa dodávateľa a túto nezohľadnil. Sťažovateľ namietal, že správca dane mal k dispozícii všetky dôkazy a doklady (faktúry a prílohy k odberateľsko-dodávateľským vzťahom medzi ním a G) za rok 2011, pričom stav odberateľsko-dodávateľských vzťahov medzi ním a G bol rovnaký aj v roku 2012, a to aj vo vzťahu k subdodávateľovi, t. j. P. Namietal, že krajský súd sa nezaoberal tým, že správca dane pri kontrole zdaňovacieho obdobia január až december 2011 mal k dispozícii všetky dôkazy a doklady a potvrdil tento odberateľsko-dodávateľský vzťah, pričom rovnaký vzťah, len v inom období - v roku 2012 už správca dane spochybnil.

Sťažovateľ namietal, že správca dane mal byť zaťažený dôkazným bremenom a bolo jeho povinnosťou dostatočným spôsobom preukázať kontrolné zistenia a nielen sa stroho odvolávať na ustanovenia zákona o DPH. V tejto súvislosti sťažovateľ namietal nesprávne rozloženie dôkazného bremena a poukázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ vo veciach O. Ltd C-354/03, F. E. Ltd C-353/03, B.H.S. Ltd C-484/03 a K C-439/04. V nadväznosti na to uviedol, že ak správca dane nepreukáže preverovanému daňovému subjektu úmysel zúčastniť sa alebo priamo realizovať podvodné konanie a ak správca dane ani nepreukáže, že o podvodných konaniach iných subjektov mal alebo mohol preverovaný daňový subjekt vedieť, nemôže byť právo na priznanie nadmerného odpočtu, prípadne zníženia vlastnej daňovej povinnosti žiadajúcemu daňovému subjektu odopreté. V tejto súvislosti poukázal na Rozsudok Najvyššieho súdu ČR, sp. zn. 5Af/131/2014, zo dňa 25. marca 2005 a Rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci MahegébenKft., C-78/12, zo dňa 21. júna 2012.

Sťažovateľ ďalej namietal, že výpoveď konateľa P, s. r. o., ktorý nemal vedomosť o tom, že je konateľom, nemôže byť dôvodom pre spochybnenie spolupráce medzi sťažovateľom a dodávateľom G, s. r. o., keďže G, s. r. o., bola obchodným partnerom sťažovateľa a bolo preukázané dodanie tovaru a služieb. Skutočnosť, či si uvedené tovary alebo služby

G, s. r. o., realizovala alebo zabezpečila prostredníctvom subdodávky, bolo pre sťažovateľa irelevantné. V tejto súvislosti sťažovateľ namietal, že krajský súd nezohľadnil výpoveď K. F., ktorý mal generálnu plnú moc za spoločnosť P, s. r. o., a ktorý výpoveďou odstránil nezrovnalosť týkajúcu sa dodania materiálu spoločnosťou P, s. r. o., pre spoločnosť G, s. r. o., keď poukázal na to, že vykonával v zastúpení spoločnosti P, s. r. o., práce a potvrdil vykonané práce pre spoločnosť G, s. r. o.

S poukazom na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR, sp.zn.3SŽ/1/2011, sťažovateľ uviedol, že vyčerpал svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu reálnosti materiálneho plnenia a naopak, správca dane neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že by materiálne plnenie nebolo poskytnuté spoločnosťou G, s. r. o., pričom nesprávne túto dôkaznú povinnosť prenášal na žalobcu.

### **Vyjadrenie žalovaného ku kasačnej sťažnosti**

Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že námietky sťažovateľa sú nedôvodné a navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť ako nedôvodnú. K tvrdeniam žalobcu o inak vyhodnotenom skutkovom stave v pôvodnom rozsudku a napadnutom rozsudku žalovaný uviedol, že s poukazom na kasačný prieskum pôvodného rozsudku a jeho zrušenie a vrátenie krajskému súdu postupoval krajský súd správne, keď správnu žalobu zamietol.

Podľa žalovaného krajský súd v napadnutom rozsudku podrobne popísal a vyhodnotil skutkový i právny stav, jasne a zrozumiteľne vyhodnotil námietky žalobcu a náležite zdôvodnil zamietnutie správnej žaloby. Nestotožnil sa s tvrdením, že výpoveď konateľa dodávateľa nebola spochybnená, pretože nevedel uviesť žiadne bližšie informácie ohľadom zdaniteľného obchodu ani nevedel uviesť, akými pracovníkmi boli služby vykonané, ani či boli dodané spoločnosťou P, s. r. o., a ani nepredložil doklady.

K námietke predložených dokladov za rok 2011, ktoré mali preukázať uskutočnenie zdaniteľných obchodov aj v roku 2012, uviedol, že doklady týkajúce sa zdaňovacích období roku 2011 nemajú relevanciu pre zdaňovacie obdobia roku 2012. K výpovedi svedka, ktorý mal konať za P, s. r. o., uviedol, že hoci potvrdil uskutočnenie dodávok materiálu a prác pre G, s. r. o., v roku 2012, zároveň uviedol, že P, s. r. o., vykonávala práce, súčasne však označil konateľa pána K., ktorý mu mal vystaviť aj plnú moc, pričom v rozhodnom období uvedená osoba nebola konateľom. Uvedené tvrdenie podľa žalovaného nemožno považovať za dôkaz o tom, že práve služby deklarované spornou faktúrou boli dodané spoločnosťou P, s. r. o., najmä keď konateľ G, s. r. o., si nevedel spomenúť, či mu služby deklarované spornou faktúrou dodala táto spoločnosť ani nepredložil žiadne doklady, ktoré by uvedené potvrdzovali.

K námietke rozloženia dôkazného bremena žalovaný konštatoval, že v procese správy daní, ako aj v daňovom konaní nesie dôkazné bremeno sťažovateľ. Uviedol, že pri preukazovaní oprávnenosti nároku na odpočítanie dane sú pre dokazovanie zákonom stanovené prísnejšie podmienky a keďže tieto sú hmotnoprávneho charakteru, k záveru, či sú tieto podmienky splnené, nestačí len existencia faktúry, ale je potrebné overiť, či údaje v nej uvedené naozaj dokladujú predmetnú skutočnosť.

Daňové doklady - faktúry sú z hľadiska nároku na odpočítanie dane použiteľné len vtedy, ak je nepochybné, že v nich uvedené údaje odrážajú skutočnosť a ich vierohodnosť a kompletnosť preukazuje daňový subjekt. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný sám preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené. V danom prípade nepostačuje, pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry iba predložením faktúry, dodacích listov, ale musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené osobou na faktúre uvedenu.

K sťažovateľom zmieným rozsudkom Súdneho dvora EÚ žalovaný uviedol, že ide o ochranu poctivého obchodníka, t. j. že poctivým obchodníkom patrí odpočítanie dane, aj keď nakúpili od nepoctivého obchodníka, ktorý má vo svojom konaní nedostatky alebo prípadný podvod, ak o ňom nevedeli alebo nemohli vedieť. Žalovaný však vo svojich záveroch neprenášal nedostatky, prípadne podvod na inom stupni reťazca na sťažovateľa, ale odpočítanie neuznal z dôvodu, že sťažovateľ nepreukázal, že mu služba bola dodaná tak, ako je uvedené na spornej faktúre. Žalovaný nesúhlasil s tým, že boli splnené podmienky pre odpočet DPH v zmysle § 49 a § 51 zákona o DPH. Naopak, správca dane, ako aj žalovaný skonštatovali porušenie hmotnoprávných ustanovení, na základe porušenia ktorých žalobcovi právo na odpočítanie dane nevzniklo. Sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno a v danej veci bol spochybnený vznik daňovej povinnosti u dodávateľa sťažovateľa, ktorý je základným predpokladom vzniku na nárok na odpočet DPH. Žalovaný preto zotrval na názore, že sťažovateľ nepreukázal, že došlo k dodaniu tak, ako to deklaruje sporná faktúra.

### Rozsudok Najvyššieho súdu SR

Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná, a preto ju zamietol podľa § 461 SSP.

Námietka žalobcu, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, keďže už raz preskúmaval napadnuté rozhodnutie žalovaného a toto zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, je irelevantná. Z právneho názoru kasačného súdu vysloveného v Rozsudku, sp. zn. 6Sžfk/50/2017, zo dňa 23. 1. 2019 vyplýva, že „z hľadiska posúdenia nárokov žalobcu na uznanie odpočtu dane z pridanej hodnoty za kontrolované zdaňovacie obdobie september 2012, kľúčovým pre právne posúdenie veci je zistenie správcu dane o tom, že žalobca nepreukázal reálne uskutočnenie dodávky predmetných služieb konkrétnym dodávateľom – G, s. r. o., tak, ako to bolo deklarované vo faktúre predloženej správcovi dane“.

Kasačný súd konštatuje, že krajský súd pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia žalovaného riadil záväzným a náležite odôvodneným právnym názorom kasačného súdu vysloveným v Rozsudku, sp. zn. 6Sžfk/50/2017, zo dňa 23. 1. 2019. Za tohto stavu kasačný súd ustálil, že v prejednávanej veci krajský súd vydaním napadnutého rozsudku postupoval správne a v súlade so zákonom rešpektujúc právo žalobcu na spravodlivý proces. Krajský súd v napadnutom rozhodnutí a v ostatnom konaní venoval pozornosť skutočnostiam, ktoré boli zdôraznené v zrušujúcom rozsudku kasačného súdu, plne rešpektoval právny názor kasačného súdu a v celom rozsahu odstránil všetky pochybenia.

Kasačný súd v nadväznosti na uvedené konštatuje, že námietky žalobcu obsiahnuté v kasačnej sťažnosti tak neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku a kasačný súd ich vyhodnotil ako nedôvodné.

K spochybneniu spolupráce medzi sťažovateľom a dodávateľom, spoločnosťou G, s. r. o., a k tvrdeniam sťažovateľa, že bolo v konaní preukázané dodanie tovaru a služieb, keď sťažovateľovým obchodným partnerom bola práve spoločnosť G, s. r. o., kasačný súd uvádza: V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje.

**Už samotné zistenie skutočnosti, že dodávateľ nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky, pohyb finančných prostriedkov nie je odzrkadlený v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o reálnosti jeho dodávok.** Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že **na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní.**



Žalobca v daňovom konaní riadne neobjasnil, aké práce pre neho vykonala spoločnosť G, s. r. o., a aký tovar mu dodala, pričom si túto spoločnosť vybral za svojho dodávateľa, hoci táto nemala zamestnancov a mechanizmy na výkon prác v zmysle zmluvy a musela si na tieto práce zabezpečiť subdodávateľa. Žalobca teda 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.

Vo vzťahu k tvrdeniu sťažovateľa, že svedok K. F. svojou výpoveďou odstránil nezrovnalosť týkajúcu sa dodania materiálu spoločnosťou P, s. r. o., pre spoločnosť G, s. r. o., sa kasačný súd stotožňuje s vyjadrením žalovaného, že hoci K. F. potvrdil uskutočnenie dodávok materiálu a prác pre G, s. r. o., v roku 2012, zároveň označil za konateľa P, s. r. o., pána K., ktorý mu mal vystaviť aj plnú moc, pričom v rozhodnom období tento nebol konateľom. Uvedené tvrdenie preto nemožno považovať za dôkaz o tom, že práve služby deklarované spornou faktúrou boli dodané spoločnosťou P, s. r. o., najmä keď konateľ G, s. r. o., si nevedel spomenúť, či mu služby deklarované spornou faktúrou dodala táto spoločnosť ani nepredložil žiadne doklady, ktoré by uvedené potvrdzovali. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na to, že za spoločnosť P, s. r. o., konal splnomocnený zástupca p. F., ktorý potvrdil, že v roku 2012 táto spoločnosť uskutočnila dodávky materiálu a prác pre spoločnosť G, s. r. o., väčšinou zabezpečoval pracovníkov na zákazkách (konkrétne objekty), v prípade dodávky materiálu tento priviezlo nákladné auto, k otázke, či mala spoločnosť P, s. r. o., zamestnancov uviedol, že tam boli rómski občania, avšak nevedel uviesť, či ich mal zamestnaných, ich mená, priezviská ani trvalý pobyt. Odberateľské faktúry spoločnosti P, s. r. o., ktorými boli v roku 2012 vyfakturované subdodávky materiálu a služieb pre spoločnosť G, s. r. o., nepredložil, uviedol, že všetko má p. K., ktorý však už nebol konateľom. Doklady spoločností G, s. r. o., a P, s. r. o., preukazujúce dodanie tovaru a služieb žalobcovi neboli žalovanému predložené. Žalobca nedokázal relevantným spôsobom preukázať výkony, ktoré mala realizovať spoločnosť G, s. r. o., v zmysle ktorých bola vystavená sporná faktúra.

K sťažovateľom zmieneným rozsudkom Súdneho dvora EÚ kasačný súd uvádza, že **v predmetných konaniach išlo o ochranu poctivého obchodníka, pričom tieto nebolo možné aplikovať na dané konanie, keď tak súdy, ako ani žalovaný neprenášali nedostatky, prípadne podvod na inom stupni reťazca na sťažovateľa, ale odpočítanie DPH nebolo uznané z dôvodu, že žalobca dostatočne nepreukázal reálne uskutočnenie dodávky tovaru.**

Kasačný súd vzhľadom na vyššie uvedené konštatuje, že krajský súd rešpektoval právny názor kasačného súdu vyslovený v jeho Rozsudku, sp. zn. 6Sžfk/50/2017, zo dňa 23. 1. 2019, s prejednávanou vecou sa dostatočne vysporiadal, racionálne odôvodnil svoje úvahy a vyvodil správne skutkové závery, a preto sa kasačný súd v plnej miere stotožňuje s odôvodnením krajského súdu a kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú.