

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/15/2025
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1020200403
Dátum vydania rozhodnutia: 24. 06. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Valašiková
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:1020200403.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a členov senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a JUDr. Vlastimila Pavlikovského, v právnej veci žalobcu: RLC s.r.o., so sídlom Panenská 24, 811 03 Bratislava - Staré mesto, IČO: 47 245 158, právne zastúpený: Mgr. Peter Amrich, usadený euroadvokát, so sídlom Štúrova 27, 040 01 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102944366/2019 zo dňa 20.12.2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Správneho súdu v Bratislave č. k. BA-1S/75/2020-119 zo dňa 11. decembra 2024, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietla.
- II. Žalovanému sa právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

odôvodnenie:

I. Konanie pred správnym súdom

1. Správny súd v Bratislave rozsudkom č. k. BA-1S/75/2020-119 zo dňa 11.12.2024 zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102944366/2019 zo dňa 20.12.2019.
2. V odôvodnení rozsudku uviedol, že po preskúmaní zákonnosti napadnutých rozhodnutí a postupu v konaní pred správnymi orgánmi oboch stupňov dospel k záveru, že žaloba je nedôvodná, a preto ju podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj ako „SSP“) zamietol.
3. Správny súd považoval za nedôvodnú námietku žalobcu týkajúcu sa doručovania oznámenia o začatí daňovej kontroly. Poukazujúc na právne závery uvedené v uznesení Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (Veľkého senátu) sp. zn.: 19SVs/3/2023 zo dňa 04.12.2023 uviedol, že všetky spôsoby doručenia sú rovnocenné (§ 30 ods. 1 a 2 Daňového poriadku) v tom, že sa na nich vzťahujú nasledujúce ustanovenia § 30 ods. 3 až 5 Daňového poriadku upravujúce podmienky doručenia a tiež, že ak by aj doručovanie písomnosti vykazovalo znaky nezákonnosti, ale účastník konania sa preukázateľne s obsahom doručovanej písomnosti oboznámil (o oboznámení sa nesmú byť pochybnosti), a spôsob doručenia mu nezabránil včas a účinne realizovať jeho procesné práva (realizoval svoje procesné práva riadne a včas), je potrebné túto považovať za riadne doručenie. To platí napr. vtedy, ak účastník včas podá opravný prostriedok, z ktorého jasne vyplýva, že obsah doručovanej písomnosti mu je známy, a teda nedošlo k reálnemu zásahu do jeho procesných práv. Žalovaný až v roku 2021 oznámil, že od 01.01.2022 spúšťa obojsmernú komunikáciu aj pre daňové úrady v oblasti správy daní. Z uvedeného dôvodu preto správca dane nemohol oznámenie o daňovej kontrole doručovať elektronicky, ale urobil tak prostredníctvom poskytovateľa poštovních služieb. Oznámenie o daňovej kontrole bolo doručované na adresu sídla žalobcu zapísanú v obchodnom registri v súlade s § 30 ods. 5 daňového poriadku,

na ktorej žalobca všetky ďalšie písomnosti týkajúce sa daňovej kontroly riadne preberal. Ani prípadne pochybenie poštového doručovateľa, nie je možné klásť na ťarchu správcu dane. Žalobca mal možnosť postup poštového doručovateľa reklamovať u poskytovateľa poštových služieb, čo však neurobil, ďalšie písomnosti si riadne preberal, so správcom dane komunikoval a samotný spôsob doručovania začal namietat až pri podaní námietok k zisteniam uvedeným v Protokole. Oznámenie o začatí daňovej kontroly bolo doručené v súlade s Daňovým poriadkom, daňová kontrola bola začatá zákonne, a preto aj Protokol, vydaný v daňovej kontrole, bol vydaný zákonne v súlade s daňovým poriadkom.

4. Správny súd ďalej konštatoval, že žalobca bol oboznámený so všetkými pochybnosťami správcu dane ohľadne nesplnenia hmotnoprávných podmienok počas ústneho pojednávania dňa 21.03.2019 a počas prerokovania pripomienok a dôkazov predložených k protokolu dňa 22.08.2019. Žalobca nepredložil na preukázanie a podporu svojich tvrdení žiadne vierohodné a relevantné dôkazy, ani nenavrhol vykonanie ďalších dôkazov, prípadne výsluchy svedkov. Z uvedeného dôvodu správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú námietku žalobcu, že správca dane pri ústnom pojednávaní nezisťoval od žalobcu informácie týkajúce sa obchodnej spolupráci s HK Trans s.r.o. a z uvedeného dôvodu ich neposkytnutie nemôže byť žalobcovi kladené na ťarchu.

5. Žalobcovi bol vyrubený rozdiel na DPH z dôvodu nesplnenia hmotnoprávných podmienok pre priznanie nároku na odpočet DPH. Pri preukazovaní splnenia hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH primárne leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte a pri preukazovaní daňového podvodu na správcovi dane. Žalobca bol povinný vyvrátiť pochybnosti správcu dane a preukázať, že boli splnené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, túto svoju dôkaznú povinnosť nesplnil a jeho vyjadrenia a ním produkované dôkazy počas daňovej kontroly (predložená zmluvná dokumentácia, výpisy z bankového účtu), nevyvrátili relevantné pochybnosti správcu dane o reálnom uskutočnení zdaniteľného plnenia. Žalobca síce v konaní predložil faktúry vystavené dodávateľom HK Trans s. r. o., avšak prijatie faktúry s formálne splnenými podmienkami podľa zákona o DPH nie je dôkazom o uskutočnení zdaniteľného plnenia. Ani predloženie ďalších listinných dôkazov nie je bez ďalších preukázaných skutočností dôkazom, že sa zdaniteľné obchody uskutočnili tak, ako tvrdil žalobca.

6. Nebolo na mieste tvrdenie žalobcu, že si splnil svoju dôkaznú povinnosť. Okamihom, keď správca dane spochybnil dôveryhodnosť údajov na sporných faktúrach, žalobca mal povinnosť produkovať (označiť a navrhnúť) ďalšie dôkazy na preukázanie, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaroval. Bolo len na žalobcovi, akými skutočnosťami (dôkazmi) preukáže realitu sporných obchodov. Správny súd dodal, že činnosť vykonávaná sprostredkovateľom sa môže javiť ako abstraktná, musí však zákonite zanechať aspoň nejakú badateľnú stopu, minimálne na sprostredkovanom odoberateľovi, ktorý prišiel do kontaktu so sprostredkovateľom a ovplyvnený činnosťou sprostredkovateľa, uzavrel so žalobcom zmluvu. Medzi činnosťou sprostredkovateľa a uzavretím zmluvy musí existovať príčinná súvislosť. Takúto činnosť mal žalobca preukázať, čo však reálne neurobil. Pokiaľ si túto povinnosť žalobca nesplnil, nemohol mu byť nárok na odpočet DPH priznaný.

7. Pokiaľ žalobca namietal arbitrárnosť napadnutého rozhodnutia, keď žalovaný paušálne skoncipoval údajne zistenie, že HK Trans s. r. o. reálne nevykonávala podnikateľskú činnosť a finančné prostriedky z bankového účtu vyberala osoba Rolanda Spišáka, ktorý konateľa HK Trans s. r. o. vôbec nepoznal, pričom žalobca o interných pomeroch nemal a ani nemohol mať vedomosť, správny súd v odôvodnení svojho rozsudku uviedol, že samotná nekontaktnosť dodávateľa nebola žalobcovi kladená na ťarchu, avšak výsledkom týchto zistení bolo, že sa ani z iných zdrojov nepodarilo preveriť skutočnosti, ktoré by, aj napriek nedostatočnosti dôkazov predložených žalobcom, boli spôsobilé preukázať hodnovernosť listinných dokladov predložených žalobcom. Tieto skutočnosti zároveň potvrdili dôvodnosť pochybností o reálnom uskutočnení zdaniteľných obchodov.

8. Správny súd nesúhlasil ani s namietaným porušením § 74 ods. 2 daňového poriadku a tvrdením, že v odvolacom konaní nemôže dopĺňať výsledky daňovej kontroly ani odstraňovať chyby protokolu, ktorých sa dopustil správca dane pri vyhotovení protokolu, keďže daňová kontrola nie je daňovým konaním. Podľa § 2 písm. c) Daňového poriadku je daňovým konaním konanie správcu dane, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov, to znamená že i daňová kontrola je daňovým konaním. Správny súd poukazujúc na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn.: 4Sfk/126/2022 zo dňa 17.10.2023 uviedol, že odvolací orgán je tiež oprávnený vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie, ak to považuje za potrebné.

9. Správny súd sa vyjadril i k námietke nevyhodnotenia predložených výpisov z bankového účtu žalobcu vo vzťahu k úhrade za zdaniteľné plnenia fakturované spoločnosťou HK Trans s.r.o. v protokole, a to napriek tomu, že boli uvedené medzi písomnosťami predloženými ku kontrole. Podľa správneho súdu

faktúry a doklady o ich úhrade sú len formálnou podmienkou uplatnenia si nároku na odpočítanie DPH na vstupe, nie však postačujúcou, pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia.

II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

10. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej ako „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, ktorú formálne odôvodnil podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP. Sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vrátil vec správneému súdu na ďalšie konanie a nové rozhodnutie. Alternatívne navrhol zrušiť žalobou napadnuté rozhodnutia žalovaného a správcu dane a zaviazať žalovaného na náhradu trov konania.

11. Sťažovateľ nesúhlasil so závermi správneho súdu, že správca dane nemohol/nebol povinný oznámenie o daňovej kontrole doručovať elektronicky, že oznámenie o začatí daňovej kontroly bolo doručené v súlade s daňovým poriadkom a že daňová kontrola tak bola začatá zákonne, a preto aj protokol, vydaný v daňovej kontrole, bol vydaný zákonne v súlade s daňovým poriadkom. Podľa jeho názoru došlo zo strany správneho súdu k nesprávneému výkladu § 165b ods. 3 daňového poriadku. Za nesprávnu považoval úvahu súdu, že žalovanému bola daná právomoc oznámením na webovom sídle upresniť neskorší termín, od ktorého bude elektronický spôsob doručovania uplatňovať k jednotlivým druhom daní.

12. Podľa jeho názoru sa ustanovenie § 165b ods. 3 Daňového poriadku v rozhodnom znení sa nevzťahuje na § 30 ods. 1 daňového poriadku, podľa ktorého správca dane doručuje písomnosti elektronickými prostriedkami, a ak je to účelné a možné, písomnosti doručujú zamestnanci správca dane. Pritom § 31 daňového poriadku nevyklučuje aplikáciu § 30 ods. 1, teda povinnosť správca dane primárne doručovať písomnosti elektronickými prostriedkami. Že oznámenie o daňovej kontrole bolo možné doručovať elektronicky, a teda nebola naplnená hypotéza § 30 ods. 2 daňového poriadku, svedčí ďalej uvedená úprava zákona č. 305/2013 Z. z. o elektronickej podobe výkonu pôsobnosti orgánov verejnej moci a o zmene a doplnení niektorých zákonov (zákon o e-Governmente). Ak sa pre § 165b ods. 3 Daňového poriadku nemala aplikovať podrobná úprava elektronického doručovania obsiahnutá v § 32 a 33 Daňového poriadku, potom uvedené predstavovalo absenciu účinnej podrobnejšej úpravy o elektronickej doručovaní, bolo nutnosťou aplikovať úpravu zákona o e-Governmente účinnom do 31.12.2018. Sťažovateľ poukázal na ustanovenia zákona o e-Governmente (§ 29 ods. 1, ods. 2, ods. 3, ods. 4, § 60 ods. 1, ods. 2, ods. 10). Podľa sťažovateľa správca dane bol povinný od 1.11.2016 postupovať aj podľa zákona o e-Governmente. Závery veľkého senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky z uznesenia 19Svs/3/2023 zo dňa 4.12.2023, na ktoré poukázal správny súd v rozsudku, nepotvrdzujú podľa sťažovateľa správnosť tvrdenia, že nebolo možné doručovať oznámenie o začatí daňovej kontroly elektronicky a zvolená forma doručovania prostredníctvom poštového doručovateľa tak bola správna a doručovanie bolo údajne v súlade s daňovým poriadkom. Podľa sťažovateľa závery veľkého senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky potvrdzujú povinnosť správca dane doručovať primárne elektronicky a ak je to účelné a možné doručovať zamestnancami správca dane.

13. Sťažovateľ poukázal na to, že podrobnú argumentáciu o povinnosti správca dane doručovať aj oznámenie o daňovej kontrole elektronicky uviedol aj vo svojej všeobecnej správnej, avšak správny súd sa s touto podstatnou argumentáciou sťažovateľa nijakým spôsobom nevysporiadal, čím zažalil napadnutý rozsudok arbitrárnosťou a nepreskúmateľnosťou.

14. Sťažovateľ považoval za svojvoľný a vnútorne rozporný záver správneho súdu, ktorý neakceptoval sťažovateľovu argumentáciu, pričom sťažovateľ zotrval na tvrdení, že v konaní pred daňovými orgánmi splnil svoju dôkaznú povinnosť. Poukázal na to, že okrem údajne sporných faktúr bola správcovi dane predložená aj zmluvná dokumentácia a výpisy z bankového účtu a tiež plnenie bolo preukazované aj ústnym vyhlásením konateľa žalobcu pred správcom dane dňa 23.8.2018.

15. Správny súd sa podľa jeho názoru nijakým spôsobom nevysporiadal s podstatnou súvisiacou námietkou sťažovateľa, že za danej situácie a za danej právnej úpravy resp. za absencie právnej úpravy, ako konkrétne sa má preukázať zdaniteľné plnenie, nie je možné, aby ktorýkoľvek platiteľ DPH vyčerpávajúco preukázal existenciu zdaniteľného plnenia, ak správca dane počas daňovej kontroly neuvedie, aké konkrétne skutočnosti od platcu vo vzťahu k zdaniteľnému plneniu požaduje. Sťažovateľ poukázal na právny názor vyjadrený v rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/22/2016: „Správca dane dbá o to, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pri tom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Objasnenie všetkých otázok, okolností či vyvrátenie pochybností nemožno totiž podsunúť iba pod dôkaznú povinnosť daňového subjektu. Na tento účel má správca dane využiť prostriedky, ktorými

možno objasniť okolnosti rozhodujúce (nielen cieľovo pre správne určenie daňovej povinnosti), pre posúdenie konkrétneho výdavku, lebo tieto vo svojom súhrne aj jednotlivo podmieňujú správnosť určenia dane.“

16. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

III. Konanie na kasačnom súde

17. Prejednávaná vec bola predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky - ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie. Najvyšší správny súd 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 dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná.

18. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Správneho súdu v Bratislave č. k. BA- 1S/75/2020-119 zo dňa 11.12.2024, ktorým tento súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal súdneho prieskumu a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102944366/2019 zo dňa 20.12.2019.

19. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane, Daňový úrad Bratislava, vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti pre daň z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2017. Daňová kontrola bola začatá dňa 15.06.2018 na základe oznámenia č. 101000841/2018 zo dňa 21.05.2018. O výsledku kontroly bol vyhotovený Protokol č. 101044967/2019 zo dňa 06.05.2019, ktorý bol žalobcovi doručený spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole dňa 10.05.2019.

20. Na základe výsledkov zistených daňovou kontrolou a následným vyrubovacím konaním správca dane vydal rozhodnutie č. 102020913/2019 zo dňa 23.08.2019, ktorým žalobcovi podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „daňový poriadok“) za zdaňovacie obdobie december 2017 určil rozdiel dane v sume 18.912,14 Eur, pričom daň vyrubenú daňovým priznaním v sume 648,52 Eur zvýšil o daň zistenú vo vyrubovacom konaní o sumu 19.560,66 Eur (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“).

21. Proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 102944366/2019 zo dňa 20.12.2019 tak, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“).

22. Proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu, v ktorej žiadal, aby správny súd zrušil nezákonné rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie a súčasne priznal žalobcovi náhradu trov konania.

IV. Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

23. Podľa § 9 ods. 1 zákona o DPH dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane

- a) prevodu práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu,
- b) poskytnutia práva užívať hmotný majetok,
- c) prijatia záväzku zdržať sa konania alebo strpieť konanie alebo stav,
- d) služby dodanej na základe poverenia alebo rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona.

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

25. Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

26. 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.

27. 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 pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

28. 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.

29. 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.

30. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. 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.

31. Úlohou kasačného súdu bolo podrobiť hodnoteniu právne posúdenie veci (postupu a rozhodnutia žalovaného) správnym súdom a vyjadrenia jeho právnych úvah v odôvodnení kasačnou sťažnosťou napadnutého rozhodnutia. Vo vzťahu k skutkovým zisteniam sa kasačný súd obmedzuje na overenie, či správnymi orgánmi a správnym súdom zistený skutkový stav zodpovedá obsahu spisu (vykonanému dokazovaniu) a či preskúmané rozhodnutia obsahujú dostatok skutkových dôvodov vo vzťahu k vyodeným právnym záverom.

32. Účelom daňového konania je zistenie, či si svoju povinnosť voči štátnemu rozpočtu splnili daňové subjekty v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Daňový poriadok preto v tejto súvislosti upravuje oprávnenia daňových orgánov na zisťovanie a preverovanie plnenia týchto zákonných povinností. Vzhľadom na ochranu fiškálnych záujmov štátu Daňový poriadok obsahuje osobitné ustanovenia týkajúce sa preverovania základu dane a ďalších skutočností, ktoré sú rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti. Proces dokazovania vedie správca dane, pričom daňový subjekt je povinný preukázať všetky údaje uvedené v daňovom priznaní, hlásení alebo vyúčtovaní, ako aj skutočnosti, na ktoré ho správca dane vyzval počas daňového konania. Zároveň musí preukázať vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

33. Kasačný súd posúdil tvrdenia sťažovateľa ohľadom sťažostnej námietky, že sa správny súd len formálne stotožnil s rozhodnutím správnych orgánov bez vlastného posúdenia tvrdení sťažovateľa a či dostatočne reagoval na všetky žalobné námietky sťažovateľa, alebo ich prehliadol. Sťažovateľ síce uviedol, že správny súd bez kritických úvah prevzal argumentáciu žalovaného a správcu dane do napadnutého rozsudku, avšak takýto kasačný dôvod bez ďalšieho nemohol byť dôvodom na zrušenie napadnutého rozsudku. Zároveň treba dodať, že tvrdenie o osvojení si nesprávneho skutkového a právneho závery žalovaného a správcu dane správnym súdom nebolo dôvodné.

34. Z obsahu odôvodnenia rozsudku správneho súdu je zrejmé, že sa správny súd dostatočne zaoberal žalobnými námietkami, hoci tieto v mnohom mali len všeobecný a nekonkrétny charakter a boli bez dôkazov. Samotné názory sťažovateľa, že závery správcu dane a žalovaného nekorešpondujú s jeho názormi nemôže byť považované za dôkaz preukazujúci nezákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného resp. správneho súdu.

35. Pokiaľ ide o namietané porušenie Daňového poriadku pri doručovaní písomností správcom dane (oznámenie o daňovej kontrole) sťažovateľovi počas daňovej kontroly, kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že základným prvkom podnikania je okrem vlastnej obchodníckej aktivity aj komunikácia podnikateľa s okolím - obchodnými partnermi alebo inštitúciami (úradmi). Písomný styk obsahovo zahŕňajúci textové správy alebo dokumenty je pre podnikateľa nevyhnutný pracovný prostriedok na dosiahnutie príjmu alebo zabezpečenie a udržanie jeho ekonomickej činnosti. V čase rozhodnom pre posúdenie veci a rovnako i v súčasnosti len časť podnikateľovej korešpondencie prebieha elektronicky. Listová komunikácia je bežnou, nevyhnutnou a neodmysliteľnou súčasťou komunikácie. Podnikateľ sa v konaní nemôže brániť tým, že z akéhokoľvek dôvodu (napr. že nekontroloval poštovú schránku, nebol k dispozícii splnomocnenec na preberanie zásielok a pod.) neprijímal listové zásielky a že sa spoliehal výlučne na elektronické doručovanie.

36. Sťažovateľom spomínaný zákon o e-Governmente sa vzťahuje na ustanovuje spôsob a parametre postupu pri realizácii výkonu verejnej moci elektronicky. Rozsah právomocí jednotlivým orgánom verejnej správy určujú (iné) osobitné právne predpisy. V danom prípade postup daňových orgánov a práva a povinnosti účastníkov v daňovom konaní, teda celkovo rámec daňového konania vymedzuje osobitný predpis, ktorým je daňový poriadok. Daňový poriadok je určujúcim predpisom pre posúdenie procesného postupu prípadne vhodnosti jednotlivých úkonov daňových orgánov.

37. S poukazom na uznesenie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 19SVs/3/2023 zo dňa 04. decembra 2023 kasačný súd dáva do pozornosti, že formálny prístup k doručovaniu písomností musí za určitých okolností ustúpiť prístupu materiálnemu, ktorého zmyslom a účelom je predovšetkým oboznámenie sa účastníkov konania s doručovanou písomnosťou. Preto je podstatné, či sa adresát mohol s doručovanou písomnosťou zoznámiť a bola mu zachovaná reálna možnosť na uplatnenie efektívnych procesných prostriedkov obrany alebo uplatňovania jeho subjektívnych práv. Aj v prípade doručovanie písomnosti vykazujúceho znaky nezákonnosti, kedy sa však účastník konania preukázateľne s obsahom doručovanej písomnosti oboznámil a spôsob doručenia mu nezabránil včas a účinne realizovať jeho procesné práva, je potrebné túto považovať za doručenie alebo doručovanú (s fikciou doručenia) spôsobom súladným so zákonom. V takom prípade už posudzovanie zákonnosti doručovania nie je potrebné skúmať a nemôže mať vplyv na závery o účinkoch doručenia, keďže požiadavka materiálneho doručenia bola dodržaná.

38. Kasačný súd sa nestotožnil s touto sťažnostnou námietkou aj z toho dôvodu, že napádané procesné pochybenie správcu dane pri doručovaní písomnosti (oznámenie o daňovej kontrole) samo o sebe nebolo spôsobilé vyvolať nezákonnosť rozhodnutí daňových orgánov napadnutých správnu žalobou.

39. Pri formálnych nedostatkoch procesného úkonu orgánu verejnej správy je potrebné skúmať intenzitu pochybenia a jeho dopady na subjektívne práva účastníka konania. „Je neúčelné a nevhodné formálne zopakovanie administratívneho konania, ak pre účastníka vo vzťahu k skutkovej stránke veci nepredstavuje reálnu možnosť dosiahnuť rozhodnutie v jeho prospech a za takýchto okolností platí, že nie každé porušenie procesného predpisu má za následok porušenie práv účastníka konania.“ (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sz/o/255/2010, R103/2011).

40. O dôvodnosti tejto námietky by bolo možné uvažovať za predpokladu, keby účastník administratívneho konania bol procesným pochybením poškodený natoľko, že by sa mu zabránilo uplatniť právo na argumentáciu v administratívnom konaní. Ako však vyplýva z administratívneho spisu, sťažovateľ bol oboznámený s výhradami a vecnými pochybnosťami správcu dane počas daňovej kontroly a bol oboznámený aj so zisteniami a závermi z týchto záverov vyplývajúcich a teda mal možnosť argumentovať počas priebehu celého konania, teda počas daňovej kontroly, vyrubovacieho konania aj odvolacieho konania a mal možnosť predložiť dôkazy o svojich tvrdeniach. Nemožno teda konštatovať žiadne porušenie procesných práv účastníka daňového konania.

41. Pre úplnosť kasačný súd dodáva, že sťažovateľ bol po celý čas administratívneho konania pasívny. Kasačný súd pripomína, že povinnosťou daňových subjektov pri správe daní je úzko spolupracovať so správcou dane. Nemôže byť akceptovaný taký prístup zo strany daňového subjektu alebo jeho zástupcu, ktorý obštrukciami v rozpore so zákonom daňovým orgánom konajúcim v súlade s verejným záujmom na stanovení, vymeraní a výbere dane podstatným spôsobom sťažuje výkon ich právomocí. Daňový subjekt porušujúci daňovým poriadkom uložené povinnosti preto musí počítat s možnými pre neho nepriaznivými následkami, napríklad aj v podobe vymerania inej (vyššej) dane, akú určil v daňovom priznaní. Doručovanie oznámenia o začatí konania poštou na adresu sídla sťažovateľa a nevyužitie zákonom ustanovenej prvej voľby spôsobu doručovania elektronickými prostriedkami je okolnosť, ktorá sa v konečnom dôsledku nijako nedotkla právnej sféry sťažovateľa, pretože tým nijako nebol ovplyvnený obsah úkonu správcu dane týkajúci sa veci samej a sťažovateľ voči podstatným skutočnostiam uvedeným v protokole o daňovej kontrole resp. tvoriacim podklad pre zistenia správcu dane mohol zaujať procesne adekvátnym spôsobom stanovisko a brániť svoje práva.

42. Daňový úrad Bratislava vykonal žalobcovi daňovú kontrolu DPH za december 2017, ktorá bola začatá dňa 15.06.2018 na základe oznámenia o výkone daňovej kontroly č. 101000841/2018 a ukončená dňa 10.05.2019 doručením protokolu č. 101044967/2019, ktorý bol zaslaný s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole č. 101056492/2019 podľa § 46 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku. Kontrolou bol určený sťažovateľovi rozdiel dane v celkovej výške 18.912,14 Eur. V určenej lehote podal splnomocnený zástupca žalobcu elektronicky nesúhlasné vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole, ktoré obsahovalo rovnaké dôvody ako odvolanie podané voči rozhodnutiu správcu dane, správna žaloba ako aj kasačná sťažnosť. Prerokovanie pripomienok podaných k protokolu sa uskutočnilo dňa 22.08.2019, bola podľa § 68 ods. 3 daňového poriadku spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102009390/2019 so splnomocneným zástupcom sťažovateľa.

43. Podstatnú časť svojej kasačnej sťažnosti venoval sťažovateľ argumentácii, že v konaní pred daňovými orgánmi splnil svoju dôkaznú povinnosť.

44. Z administratívneho spisu vyplýva, že konateľ sťažovateľa bol oboznámený na ústnom pojednávaní dňa 21.03.2019 s tým, že sťažovateľovi nebude priznaná uplatnená DPH z dokladov, na ktorých je uvedená spoločnosť HK Trans s.r.o. Sťažovateľ od toho momentu vedel, že správca dane má pochybnosti o dokladoch a údajoch uvedených na dokladoch, ktoré bolo potrebné odstrániť a vecnými dôkazmi preukázať pravdivosť a správnosť dokladov. Sťažovateľ sa na ústnom pojednávaní nevyjadril k zdaniteľným obchodom, požiadal o lehotu na vyjadrenie 10 dní, pričom však v tejto lehote nepredložil žiadne vyjadrenie ani dôkazy. Sťažovateľ požiadal o ďalšiu (30 dňovú) lehotu na vyjadrenie, avšak ani následne správcu dane nekontaktoval.

45. Daňový subjekt preukazuje skutočnosti uvedené v daňovom priznaní, správnosť výpočtu dane, reálnosť údajov na dokladoch a to na čo ho vyzve správca dane. Kasačný súd poukazuje na uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. II. ÚS 218/2024-18 zo dňa 24.04.2024, bod 27: „Ústavný súd poukazuje na uznesenie sp. zn. III. ÚS 432/2023 zo 7. septembra 2023, v ktorom uviedol, že judikatúra sa jasne ustálila aj v tom, že zo strany daňového subjektu nepostačuje predložiť iba formálne doklady (napríklad faktúry, dodacie listy a podobne), ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú a objektívne podloženú pochybnosť o samotnej reálnosti zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (napr. II. ÚS 705/2017, III. ÚS 557/2022, IV. ÚS 335/2023, IV. ÚS 341/2023). V obdobných prípadoch považoval ústavný súd za ústavne konformný záver, že v prípade správcou dane preukázaných pochybností o vlastnom uskutočnení zdaniteľných plnení prechádza dôkazné bremeno na daňový subjekt. Takýto zásah do autonómie jednotlivca je totiž odôvodnený verejným záujmom na stanovení, vymeraní a výbere dane (m. m. napr. II. ÚS 705/2017, IV. ÚS 183/2021, IV. ÚS 335/2023). Ústavný súd vníma prechod dôkazného bremena ako možnosť preukázať spornú skutočnosť aj inak ako len predložením spochybnených daňových dokladov (podobne napr. IV. ÚS 380/2021, IV. ÚS 579/2021, IV. ÚS 335/2023).“

46. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane vyplývajúce z čl. 168 a nasl. Smernice 2006/112/ES sú, že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t. j. status osoby deklarovaného dodávateľa), že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia), a že prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane (prevzaté aj do zákona o DPH - § 19 ods. 1 a 2, § 49 ods. 2 a § 51 ods. 1) nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté (rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 3Sžfk/15/2020 z 30. júna 2022).

47. Daňový doklad je z hľadiska 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, že odráža skutočnosť. Kasačný súd však poukazuje na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I.ÚS 241/07-44 zo dňa 18. septembra 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“.

48. Pokiaľ ide o ďalšie listinné dôkazy, ktoré podľa tvrdenia žalobcu po ich predložení postačovali na presun dôkaznej povinnosti na správcu dane (zmluva a výpisy z účtu), je potrebné zdôrazniť, posúdenie vzniku daňovej povinnosti na strane sťažovateľom tvrdeného dodávateľa a z tejto skutočnosti pre sťažovateľa odvodeného práva na odpočítanie dane nespočívala na existencii zmluvy uzavretej medzi sťažovateľom a jeho dodávateľom a na podmienky dodávateľa túto zmluvu plniť a nespočívala ani na skutočnosti, že sťažovateľ plnil na účet dodávateľa. Akceptovanie odpočtu dane spočívalo na tom, či sa predmetná zmluva naplnila materiálnym obsahom v podobe dodania tovarov a služieb sťažovateľovi osobu uvedenou na faktúrach. Reálnosť uskutočnenia obchodu ako titulu pre výpočet daňovej povinnosti resp. práv na odpočítanie dane z plnenia je určená tým, či zo strany v zmluve uvedeného dodávateľa došlo k plneniu adekvátnemu dodávateľskej faktúre. Počas daňovej kontroly bolo povinnosťou daňového subjektu (sťažovateľa) hodnoverným spôsobom preukázať nie existenciu zmluvy, faktúry alebo vytvorenie podmienok pre plnenie, ale jeho povinnosťou bolo v súhrne preukázať reálne uskutočnenie obchodu, z ktorého sťažovateľovi vznikla povinnosť úhrady (nákladu na vstupe) a právo na odpočítanie dane.

49. Sťažovateľ tak mal, pokiaľ ide o jeho dôkazné bremeno, dve povinnosti a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť sťažovateľa spočívala v samotnom uplatnení práva na odpočítanie dane a následne povinnosť sťažovateľa dokázať svoje tvrdenie vyjadruje jeho dôkazné bremeno. Úlohou správcu dane je tvrdené skutočnosti verifikovať a prípadne relevantne spochybníť. V prípade ich spochybnenia (k čomu v posudzovanom prípade došlo) bolo následne na sťažovateľovi, aby pochybnosti správcu dane vyvrátil (k čomu nedošlo). Je práve na sťažovateľovi, aby si zaobstaral vhodné dôkazy preukazujúce, že predmetné plnenie bolo reálne a nešlo o fiktívne plnenie. Pokiaľ sťažovateľ neprodukoval žiaden relevantný dôkaz, ktorý by následne v daňovom konaní nebol správcom dane spochybnený, neunesol svoje dôkazné bremeno.

50. Podnikateľ má okrem bežných daňových dokladov a účtovných dokladov byť schopný preukázať aj inými dôkazmi, že k obchodu došlo deklarovaným spôsobom a v tvrdenom rozsahu. Podnikateľ pri svojej činnosti má dbať na to, aby realnosť obchodu vedel preukázať aj po ukončení obchodu v budúcnosti, napr. pred daňovými orgánmi. Pokiaľ uzatvára reálny a korektný obchod, nepochybne na jeho zabezpečenie vykonáva aj potrebnú hmatateľnú aktivitu. Potom celkom isto spomínanými dôkazmi do budúca disponuje.

51. Kasačný súd zdôrazňuje, že povinnosťou daňových subjektov pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane, pričom daňový subjekt porušujúci daňovým poriadkom uložené povinnosti musí počítať s možnými pre neho nepriaznivými následkami, napríklad aj v podobe vymerania inej (vyššej) dane, akú určil v daňovom priznaní. V konaní pred daňovými orgánmi sťažovateľ žiadne doklady alebo iné dôkazy preukazujúce deklarované zdaniteľné obchody s dodávateľom HK Trans s.r.o. nepredložil a v priebehu celého konania v podstate nečinný. Vzhľadom na uvedené má kasačný súd, za to, že sťažovateľ neunesol svoje dôkazné bremeno, pokiaľ ide o splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane.

52. Sťažovateľ namietal, že sa správny súd nijakým spôsobom nevysporiadal s podstatnou námietkou sťažovateľa, že za danej situácie a za danej právnej úpravy resp. za absencie právnej úpravy, ako konkrétne sa má preukázať zdaniteľné plnenie, nie je možné, aby ktorýkoľvek platiteľ DPH vyčerpávajúco preukázal existenciu zdaniteľného plnenia, ak správca dane počas daňovej kontroly neuvedie, aké konkrétne skutočnosti od platcu vo vzťahu k zdaniteľnému plneniu požaduje. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na to, že správca dane nie je v daňovom konaní povinný poučovať daňový subjekt o tom, aké konkrétne dôkazy má predložiť na preukázanie svojho nároku na odpočet dane. Z ustanovenia § 24 ods. 1 Daňového poriadku vyplýva, že dôkazné bremeno v daňovom konaní nesie daňový subjekt, ktorý je povinný hodnoverne preukázať splnenie zákonných podmienok na uplatnenie odpočtu DPH. Daňový poriadok nepriznáva daňovníkovi právo žiadať od správcu dane presné vymedzenie dôkazov, ktoré by boli uznané za relevantné, nakoľko ide o jeho vlastnú procesnú zodpovednosť. Úlohou správcu dane je vykonať dokazovanie a posúdiť, či daňový subjekt preukázal oprávnenosť uplatňovaného nároku, nie však suplovať jeho povinnosť predkladať dôkazy alebo ho viesť v dokazovaní. Sťažovateľ sa tak nemôže úspešne domáhať toho, aby správca dane konkretizoval, aké dôkazy mal predložiť, resp. aké by považoval za dostatočné. Naopak, je to sťažovateľ, kto mal v konaní aktívne predložiť všetky relevantné dôkazy a preukázať splnenie podmienok na odpočet DPH. Pokiaľ tak neurobil, nemožno túto skutočnosť prisudzovať pochybeniu správcu dane, ale ide o dôsledok neunesenia dôkazného bremena zo strany daňového subjektu.

53. Správca dane postupoval v súlade so zákonnými požiadavkami na preukázanie nároku na odpočet DPH. Odpočet dane z pridanej hodnoty nie je automatickým právom daňového subjektu, ale podmieneným nárokom, ktorého preukázanie leží na pleciach daňového subjektu. Správca dane má oprávnenie a povinnosť skúmať nielen samotnú realizáciu obchodu, ale aj jeho reálny ekonomický základ a súvislosti, vrátane preverení, či obchodný vzťah s dodávateľom nie je založený na fiktívnych alebo podvodných transakciách. Ak správca dane zistil závažné skutočnosti spochybňujúce ekonomickú podstatu transakcie alebo realnosť obchodného vzťahu medzi sťažovateľom a jeho dodávateľom, mohol dôvodne dospieť k záveru, že neboli splnené materiálne podmienky na uplatnenie odpočtu DPH.

54. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočet 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. Ak správca dane dôvodne vyjadří pochybnosti o realnosti uskutočnenia plnenia, povinnosť preukázať skutočné vykonanie plnenia opätovne zaťažuje daňový subjekt. Nemožno pritom konštatovať, že správca dane neoprávnené preniesol dôkazné bremeno na daňový subjekt, ktorý by nemal možnosť tieto skutočnosti preukázať.

55. Kasačný súd záverom konštatuje, že podľa jeho názoru sa správny súd posudzovanou vecou dôsledne zaoberal. Vysporiadal sa s podstatnými námietkami sťažovateľa a vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré náležite aj odôvodnil, pričom dospel k správnym a nepochybným záverom o

zákonosti preskúmaného rozhodnutia. Na základe uvedených zistení kasačný súd nepovažoval sťažnostné body kasačnej sťažnosti za opodstatnené, a preto podľa § 461 SSP kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

56. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu podľa § 167 v spojení s § 467 ods. 1 SSP nepriznal a žalovanému ich náhrada nevyplýva zo zákona.

57. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

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