

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 4Sfk/45/2025  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8022200252  
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 09. 2025  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Valašiková  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:8022200252.1

## 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: ELDOS - EZ, s.r.o., so sídlom Zelená voda 2076/5, Nové Mesto nad Váhom, IČO: 43 785 921, právne zastúpený: URBAN & PARTNERS, s.r.o., so sídlom Červeňova 15, Bratislava, IČO:47 244 895, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 971 01 Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 100406701/2022 zo dňa 2. marca 2022, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Správneho súdu v Košiciach č. k. PO-3S/29/2022 - 166 zo dňa 16. januára 2025, takto

### rozhodol:

- I. Návrh na prerušenie kasačného konania sa zamietá.
- II. Kasačná sťažnosť sa zamietá.
- II. Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

### odôvodnenie:

#### I. Konanie na správnom súde

1. Správny súd v Košiciach (ďalej aj ako „správny súd“) rozsudkom č. k. PO-3S/29/2022 - 166 zo dňa 16. januára 2025 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ustanovenia § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) žalobu zamietol.
2. V odôvodnení rozsudku uviedol, že právo na odpočítanie dane je možné odoprieť vtedy, ak porušenie formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predloženia jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené a splnenie materiálnych podmienok nevyplýva ani z dokazovania správcu dane. Podmienky uvedené v § 49 a nasl. zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nespĺnenie nie je možné odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu, ani pri dobromyseľnosti platiteľa.
3. Správny súd poukázal na to, že na základe vykonaného dokazovania sa dodanie služieb žalobcovi nepreukázalo. Správca dane a žalovaný nepochybne vzniesli dôvodné pochybnosti o materiálnej podmienke práva na odpočítanie dane, a to existencii plnenia. Za rozhodujúcu pochybnosť aj správny súd považoval skutočnosť, že v čase dodania vo faktúre deklarovaných služieb, t. j. dňa 29.9.2017 bola dodávateľská spoločnosť zrušená a zároveň v čase vystavenia predmetných faktúr t. j. 2.10.2017 bola vymazaná z obchodného registra. Faktúry boli teda vyhotovené neoprávnenou osobou.
4. Správny súd skonštatoval, že žalobcovi sa nepodarilo vyvrátiť pochybnosti správcu dane ohľadom dodania služieb od dodávateľskej spoločnosti, a preto si nespĺnil svoju dôkaznú povinnosť, čoho dôsledkom bol záver správcu dane a žalovaného o nespĺnení hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane žalobcom.

5. Vo vzťahu k žalobcovej námietke, že mu boli kladené na ťarchu nekontaktnosť či nedostatky vo vedení účtovníctva, správny súd uviedol, že tomu tak nie je. Správny súd nespochybňoval skutočnosť, že nekontaktnosť právneho nástupcu dodávateľa nemôže byť sama o sebe dôvodnou pochybnosťou o splnení podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane. Táto skutočnosť však sťažuje dôkaznú situáciu na strane daňového subjektu, v prípade, keď si sám nezaobstaral dostatok dôkazov o uskutočnení zdaniteľného obchodu a jeho obchodný partner tento nedostatok nedokáže sanovať.

6. Správny súd vyjadril ďalej nesúhlas s námietkou týkajúcou sa nevykonania konfrontácie medzi konateľom žalobcu a jeho vedúcimi zamestnancami na jednej strane a konateľom dodávateľskej spoločnosti, ako aj ďalších spoločností na strane druhej. Žalobca mal v daňovom konaní dostatok priestoru na to, aby všetkým zúčastneným svedkom kládol otázky a tým mohol upresniť ich vyjadrenia.

7. Ako nedôvodnú vyhodnotil správny súd aj námietku týkajúcu sa rozsahu dôkazného bremena žalobcu, pretože ak správcovi dane vzniknú pochybnosti, že určitá udalosť, časť zdaniteľného obchodu sa nerealizovala, potom je dôkazným bremenom daňového subjektu preukázať, že v spochybnenej časti sa zdaniteľný obchod zrealizoval. Nestotožnil sa s tvrdením žalobcu, že by v dôsledku existencie pochybností správcu dane o reálnom uskutočnení zdaniteľných obchodov došlo k prenosu dôkazného bremena zo žalobcu na správcu dane.

8. Správny súd podotkol, že pokiaľ žalobca poukazoval na svoju dobromyseľnosť v obchodnom vzťahu s dodávateľskou spoločnosťou, táto skutočnosť nie je vo vzťahu k preukazovaniu hmotnoprávných podmienok pre odpočet DPH relevantnou.

9. Správny súd následne poukázal na skutočnosť, že aj napriek značnej rozsiahlosti správnej žaloby je koncipovaná všeobecne a na mnohých miestach sa týka skutkových okolností vzťahujúcim sa k iným zdaniteľným obdobiam. Žaloba obsahuje výňatky z rozličných rozhodnutí Súdneho dvora EÚ bez toho, aby žalobca poukázal, aký majú význam pre prejednávajúcu vec a či sú na ňu vôbec aplikovateľné. Jednotlivé citované rozhodnutia sa týkajú iných tém. Správny súd zdôraznil, že nie je jeho úlohou vyhľadávať argumentáciu žalobcu, či vyberať zo žalobcom uvedených rozhodnutí tie, ktoré sú k prejednávanej problematike relevantné.

10. Správny súd dospel k záveru, že žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí vysporiadal so všetkými odvolacími námietkami, poukázal na dôvody, ktoré ho viedli k jeho záverom a uviedol právne predpisy, podľa ktorých vec posudzoval.

## II. Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie

11. Proti napadnutému rozsudku podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej aj ako „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zrušuje rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vráti žalovanému na ďalšie konania a rozhodnutie. Zároveň žiadal nahraďiť mu trovy konania.

12. Sťažovateľ namietal, že: 1. správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci spočívajúceho v posúdení otázky oprávnenosti nároku žalobcu na odpočet DPH ako aj v otázke povinnosti správneho orgánu spoľahlivo zistiť skutkový stav veci v súlade so zásadou materiálnej pravdy v súlade so zásadou legality; 2. správny súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu v otázke posúdenia unesenia dôkazného bremena a neumožnenia unesenia dôkazného bremena zo strany daňových orgánov; 3. správny súd nesprávnym procesným postupom znemožnil žalobcovi, aby uskutočnil patriace mu procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, nakoľko v rozpore s ust. § 139 ods. 3 SSP žiadnym spôsobom neodôvodnil odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu a Súdneho dvora EÚ.

13. Sťažovateľ namietal, že účelom daňovej kontroly je čo najúplnejšie zistenie všetkých skutočností na účely správy daní. Je povinnosťou správcu dane zistiť a preveriť všetky podstatné skutočnosti kontrolovanej daňovej veci a keď existujú svedkovia, ktorí môžu objasniť skutočnosti, ktoré sú pre daňovú kontrolu relevantné, má správca dane obligatórnu povinnosť toto dokazovanie vykonať. V tejto súvislosti citoval rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4SŽf/33/2015, týkajúce sa zásady voľného hodnotenia dôkazov.

14. Podľa názoru sťažovateľa na skutočnosť, že predmetná faktúra bola vystavená dňa 2.10.2017, kedy už bola dodávateľská spoločnosť vymazaná z Obchodného registra, netreba nazerať formalisticky, ale sa s uvedenými skutočnosťami riadne vysporiadať, čo správny súd neurobil. Daňová povinnosť pri dodaní služby vzniká dňom dodania služby. Preto je nutné, aby pre uplatnenie nároku na odpočet DPH bol smerodajný dátum dodania služby.

15. Sťažovateľ ďalej poukázal na to, že nie je zrejmé na základe akých skutočností došiel správny súd k záveru, že dodávateľská spoločnosť bola v čase zdaniteľného plnenia zrušená, nakoľko obchodný register eviduje zlúčenie spoločnosti, t. j. zánik dodávateľa až k 1.10.2017.

16. Sťažovateľ zdôraznil, že všetky zdaniteľné obchody, z ktorých si uplatnil právo na odpočet DPH boli reálne uskutočnené, teda vyfakturované služby boli reálne dodané a daňovým subjektom uhradené. Sťažovateľ má za to, že splnil všetky zákonné podmienky pre priznanie nároku na nadmerný odpočet DPH.

17. Sťažovateľ následne žiadal, aby NSS SR podal návrh na prejudiciálnu otázku na Súdny Dvor EÚ v znení: „Môže správca dane odmietnuť nárok na odpočet DPH v prípade, ak priamy dodávateľ dodal službu (zdaniteľné plnenie) cez subdodávku v čase, kedy bol riadne zapísaný v obchodnom registri, konal v mene konateľ spoločnosti, avšak samotná faktúra bola vystavená až v krátkej časovej následnosti, avšak v čase kedy už spoločnosť dodávateľa zanikla zlúčením s inou spoločnosťou a v mene ktorej konala iná osoba a rovnako tak v čase, kedy už právnická osoba nedisponovala s registráciou pre DPH?“

18. Podľa názoru sťažovateľa je irelevantné, že nástupnícka spoločnosť je nekontaktná aj to, že si vedúci pracovníci nevedeli spomenúť na mená zamestnancov. Takisto nedostatočné personálne kapacity nemôžu byť samé osebe spôsobilým dôkazom o fiktívnosti zdaniteľných transakcií.

19. Sťažovateľ poukázal na Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky, č. k. 8 Afs 22/2022-92, v zmysle ktorého požadovanie menného zoznamu zamestnancov je nad skutočnosťou, ktorá je nad rámec preukázania skutočností zo strany daňového subjektu. Predmetom je dodanie služieb a nie osôb zamestnancov, ktorí služby vykonali.

20. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti veľmi obsiahlo citoval judikatúru Súdneho dvora EÚ, Ústavného súdu Českej republiky, Ústavného súdu Slovenskej republiky, Najvyššieho správneho súdu Českej republiky a Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky.

21. Sťažovateľ je toho názoru, že i v prípade formálnych väd pri vystavení faktúry mal žalovaný s ohľadom na tvrdenia a predložené okolnosti zo strany žalobcu, vyhodnotiť tak, že došlo k naplneniu hmotnoprávných podmienok a tým vyrubiť rozdiel na dani vo výške 0 Eur, alternatívne vrátiť konanie správcovi dane na nové konanie a rozhodnutie.

22. Tvrdil, že žalovaný ho zaťažil neprimeraným dôkazným bremenom, ktoré na neho nedôvodne preniesol po tom, ako nedostatočným spôsobom spochybnil dôkazné prostriedky, ktorými došlo k preukázaniu naplnenia hmotnoprávných podmienok pre priznanie nároku na odpočet DPH zo strany žalobcu, ktorý si splnil svoju povinnosť tvrdiť a tvrdené preukázať. Zo strany žalovaného došlo k formálnemu vyhľadávaniu dôvodov, pre ktoré by nebolo možné daňovému subjektu možné priznať nárok na odpočet DPH, napriek tomu, že dokumenty a jednotlivé výpovede boli dostačujúce pre prijatie záveru o naplnení hmotnoprávných podmienok, a to najmä o spochybnenom dodaní služieb. Navyše žalovaný nevykonal dôkazy navrhnuté žalobcom a rozhodol predčasne.

23. Správne mu súdu sťažovateľ vytýkal aj to, že sa nedostatočne zaoberal judikatúrou, ktorú uviedol v žalobe a vôbec nebral na zreteľ dobromyseľnosť žalobcu a skutočnosť, že žalobca nemal ani ako mať vedomosť o skutočnosti, že faktúra mu bola vystavená po zrušení spoločnosti zlúčením.

24. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že správca dane v prejednávanej veci nepriznal nárok na odpočítanie dane z dôvodu, že faktúry vyhotovené spoločnosťou SIS 3scoo s.r.o. nespĺňajú základné podmienky podľa § 71 ods. 1 zákona o DPH, pretože dodávateľovi uvedenému na faktúre nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH a následne daňovému subjektu nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Už v čase, keď mali byť dodané vo faktúre deklarované služby, 29.9.2017, bola podľa informácií z Obchodného registra SR spoločnosť zrušená a v čase vystavenie faktúr, 2.10.2017 bola vymazaná a mala zrušenú registráciu k dani z pridanej hodnoty. Navyše ani jeho právny nástupca nemal v tomto období platnú registráciu pre daň z pridanej hodnoty.

25. Žalovaný ďalej poukázal na to, že konkrétne dôkazy, pre ktoré vznikla pochybnosť o uskutočnení zdaniteľného plnenia, boli označené dostatočným spôsobom. Správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie. Bolo preukázané, že preverované faktúry boli vyhotovené neoprávnenou osobou. Nebolo preukázané ani uskutočnenie zdaniteľného plnenia.

26. K bodom kasačnej sťažnosti týkajúcich sa zamestnancov dodávateľskej spoločnosti, žalovaný uviedol, že žalobca nepredložil žiaden zoznam zamestnancov, dochádzku, pracovné denníky, súpis vykonaných prác a pod. Žalobca mal pritom zabezpečovať a organizovať samotný výkon jednotlivých objemov prác, ktoré boli zadané jeho odberateľom. A teda musel evidovať takéto dokumenty, aj pre prípad kontroly fakturácie, či evidencie splnenia objemu zákaziek. Zároveň takáto evidencia vyplýva aj zo samotného predmetu fakturácie, keďže výkon prác bol uvádzaný v hodinách na počet osôb. Takéto

zoznamy a dochádzky tak mali tvoriť podpornú súčasť predmetných faktúr, pretože sa podľa nich malo fakturovať.

27. K tvrdeniam žalobcu o nedostatočne zistenom skutkovom stave, žalovaný uviedol, že pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí sám preukázať, že zdaniteľný obchod bol uskutočnený. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že údaje v nej odrážajú skutočné reálne plnenie.

28. Pokiaľ ide o tvrdenia žalobcu o nezákonom prenásaní dôkazného bremena, tu žalovaný poukázal na rozhodnutia Súdneho dvora EÚ, podľa ktorých hmotnoprávnymi podmienkami pre úspešné uplatnenie práva na odpočítanie dane je požiadavka, aby žalobca nárokuje si odpočet bol zdaniteľnou osobou a následne, aby tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane boli dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a požiadavka, aby zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby použila na účely vlastných zdaniteľných plnení.

29. Žalovaný považoval rozsudok správneho súdu za správny a navrhoval kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

### III. Konanie na kasačnom súde

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

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

32. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas.

33. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Správneho súdu v Košiciach č. k . PO- 3S/29/2022 - 166 zo dňa 16.1.2025

34. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že daňový úrad Prešov (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím číslo: 102041982/2021 zo dňa 28.10.2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 5 880,00 Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie september 2017.

35. Správca dane v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že dodávateľ, ktorý mal dodať kontrolovanému daňovému subjektu služby - skladové, manipulačné a upratovacie, mal v roku 2017 jedného zamestnanca. Spoločnosť bola zrušená dňa 21.9.2017 a vymazaná ku dňu 1.10.2017, teda v čase, keď mali byť vyhotovené faktúry za dodanie služieb, na základe ktorých si kontrolovaný daňový subjekt odpočítal daň z pridanej hodnoty. K dátumu vyhotovenia faktúr spoločnosť nemala konateľa, osobu oprávnenú konať a vyhotovovať faktúry za danú spoločnosť a taktiež už nebola ani platiteľom dane z pridanej hodnoty. Z tohto dôvodu faktúry vyhotovené touto spoločnosťou nepovažoval správca dane za faktúry vyhotovené v súlade s §71 ods. 1 zákona o DPH. Podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň. Na druhej strane, keďže nevznikla daňová povinnosť podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH, príjemca faktúry, platiteľ nemá nárok na odpočítanie dane.

36. Žalovaný rozhodnutím číslo: 100406701/2022 zo dňa 2.3.2022 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

37. Žalovaný sa stotožnil s názorom správcu dane a skonštatoval, že základným predpokladom vzniku nároku na odpočítanie dane u príjemcu tovaru alebo služby je skutočnosť, že pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť dodávateľovi tovaru. Ak nedôjde ku vzniku daňovej povinnosti, nemôže vzniknúť nárok na uplatnenie si práva na odpočítanie dane. Deň vzniku práva na odpočítanie dane je totožný s dňom, kedy vznikla daňová povinnosť.

38. Žalovaný uviedol, že už v čase dodania vo faktúre deklarovaných služieb, t. j. dňa 29.9.2017 bola podľa informácií z Obchodného registra SR dodávateľská spoločnosť zrušená a v čase vystavenie predmetných faktúr, t. j. dňa 2.10.2017 bola táto spoločnosť vymazaná z Obchodného registra SR a mala zrušenú registráciu k dani z pridanej hodnoty. Rovnako ani jej právny nástupca nemal v preverovanom období platnú registráciu pre daň z pridanej hodnoty. Predmetné faktúry tak nespĺňajú podmienky podľa § 71 ods. 1 zákona o DPH, pretože dodávateľovi uvedenému na faktúre nevznikla daňová povinnosť

podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH a následne daňovému subjektu nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

39. K námietke týkajúcej sa nedostatočne zistenia skutkového stavu žalovaný poukázal na skutočnosť, že pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný sám preukázať, že zdaniteľný obchod bol uskutočnený. Nestačí iba predloženie faktúry, ale musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené v deklarovanom rozsahu a aj osobou uvedenou na faktúre, čo daňový subjekt nepreukázal.

40. Žalovaný podotkol, že správca dane, vzhľadom na to, že mal pochybnosti o vierohodnosti, úplnosti a pravdivosti dokladov, ktoré predložil daňový subjekt, nevychádzal len z predloženej faktúry, ale vykonal dokazovanie na zistenie, či predložené faktúry mohli odrážať skutočnosť, t. j. či daňový subjekt prijal fakturované služby. Z vykonaného dokazovania zistil, že preverované faktúry boli vyhotovené neoprávnenou osobou.

41. Podľa názoru žalovaného bol daňový subjekt povinný preukázať materiálny predpoklad plnenia, ktorým je samotné zdaniteľné plnenie. Základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu danie je uskutočnenie zdaniteľného plnenia. To však preukázané nebolo. Daňový subjekt nevedel preukázať, ktorých konkrétnych pracovníkov takto zabezpečila spoločnosť SIS 3 scoo s.r.o. v zmysle faktúry, nepredložil žiaden zoznam zamestnancov, dochádzku, pracovné denníky, súpis vykonaných prác a pod. To všetko aj napriek tomu, že vo vyjadrení uviedol, že neeviduje, nemá externých subdodávateľských zamestnancov, pretože jeho konečný odberateľ požadoval objem prác a tie on sám alebo prostredníctvom subdodávok od externých firiem zabezpečoval. Z uvedeného je zrejmé, že daňový subjekt mal zabezpečovať a organizovať samotný výkon jednotlivých objemov prác, ktoré boli zadané jeho odberateľom, a teda musel evidovať takéto dokumenty. Výkon prác bol uvádzaný v hodinách na počet osôb alebo priamo na počet osôb, preto takéto zoznamy a dochádzky mali tvoriť podpornú súčasť predmetných faktúr, pretože podľa nich sa malo fakturovať. Daňový subjekt je povinný viesť svoju evidenciu, uskutočňovať svoju činnosť a preverovať si svojich obchodných partnerov tak, aby v akomkoľvek prípade, v každej situácii mal dostatočné podklady pre to, aby riadne preukázal existenciu alebo vznik nárokov a povinností v zmysle daňových zákonov.

42. K námietke týkajúcej sa nevykonania dokazovania, ktoré navrhol daňový subjekt žalovaný uviedol, že správca dane za účasti splnomocneného zástupcu daňového subjektu vypočul svedkov Z. S. a B. S. T., pričom z ich výpovedí nebolo preukázané reálne uskutočnenie plnení, uvedených na faktúrach od spoločnosti SIS 3scoo s.r.o. Správca dane ďalej vyhovel návrhu a vypočul konateľa kontrolovaného subjektu a pokiaľ ide o návrh o vypočutie svedka U.. U. L. P. s touto skutočnosťou sa správca dane vo svojom rozhodnutí riadne vysporiadal.

43. Žalovaný vyhodnotil všetky námietky uvedené v odvolaní za neopodstatnené a stotožnil sa so závermi správcu dane.

#### IV. Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

44. 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.

45. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

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

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

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

49. 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, protokoly o určení dane podľa pomôcok, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

50. 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.

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

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

52. 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.

53. Podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH, platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je povinný platiť daň, ak tento zákon neustanovuje inak.

54. Podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH, každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.

55. Podľa 71 ods. 1 zákona o DPH, na účely tohto zákona

a) faktúrou je každý doklad alebo oznámenie, ktoré je vyhotovené v listinnej forme alebo elektronickej forme podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho vyhotovenie faktúry,

b) elektronickou faktúrou je faktúra, ktorá obsahuje údaje podľa § 74 a je vydaná a prijatá v akomkoľvek elektronickom formáte; elektronickú faktúru možno vydať len so súhlasom príjemcu tovaru alebo služby,

c) vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru,

d) neporušenosťou obsahu faktúry sa rozumie zachovanie obsahu faktúry,

e) elektronickou výmenou údajov sa rozumie prenos údajov elektronickou formou z počítača do počítača s využitím schválenej normy štruktúry odkazu elektronickej výmeny.

56. Najvyšší správny súd po vyhodnotení v kasačnej sťažnosti uplatnených dôvodov žalobcom vo vzťahu k napadnutému rozsudku správneho súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od zásadných záverov prijatých správnym súdom vo veci samej, spolu s poukazom na právnu úpravu vzťahujúcu sa k predmetu konania, uvedenú v odôvodnení napadnutého rozsudku správneho súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Senát Najvyššieho správneho súdu považuje právne posúdenie preskúmvanej veci správnym súdom za správne a súladné so zákonom. V podrobnostiach odkazuje na odôvodnenie napadnutého rozsudku správneho súdu.

57. Kasačný súd považuje za dôležité zdôrazniť skutočnosť, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane, ktoré vyplývajú z čl. 168 písm. a) Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a jej transpozície do slovenského právneho poriadku. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú:

1. Poskytovateľ plnenia je iná osoba registrovaná pre daň (status dodávateľa),

2. Predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (materiálna existencia plnenia) a

3. Prijaté plnenie je príjmom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti.

Právo na odpočítanie dane môže byť daňovému subjektu odopreté v prípade, ak uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené.

58. Zároveň v súlade s vyššie uvedenou Smernicou Rady 2006/112/ES musia byť splnené aj podmienky formálne, to že daňový subjekt musí disponovať faktúrou vyhotovenou v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240 smernice 2006/112.

59. Kasačný súd sa stotožňuje s názorom, že v prejednávanej príhode nebola splnená prvá hmotnoprávna podmienka, a preto nebolo možné sťažovateľovi právo na odpočítanie dane priznať. V čase vystavenia faktúry už spoločnosť, ktorá predmetnú faktúru vydala neexistovala, bola vymazaná z Obchodného registra SR a hlavne, mala zrušenú registráciu k dani z pridanej hodnoty. K 1.10.2017 jej bola správcom dane z úradnej moci zrušená registrácia k dani z pridanej hodnoty. Predmetná faktúra bola vystavená až neskôr, 2.10.2017. V čase vystavenia faktúry už spoločnosť dodávateľa nemala konateľa, nemala teda osobu za ňu oprávnenú konať a ani vyhotovovať v jej mene faktúry či iné

dokumenty. Osoba, ktorá bola pôvodným konateľom spoločnosti, v čase jej existencie, tak nemala po zániku spoločnosti žiadne oprávnenie vydať v mene spoločnosti predmetnú faktúru.

60. Kasačnú súd súhlasí so správnymi orgánmi a správnym súdom, že predmetné faktúry od dodávateľskej spoločnosti SIS 3scoo s.r.o. nespĺňajú základné podmienky podľa § 71 ods. 1 zákona o DPH. Nebolo preukázané, že dodávateľovi uvedenom na faktúre vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH a následne nebolo preukázané, že daňovému subjektu vzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

61. Základným predpokladom vzniku nároku na odpočítanie dane u príjemcu tovaru alebo služby je skutočnosť, že pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť dodávateľovi tovaru. Ak nedôjde k vzniku daňovej povinnosti, nemôže vzniknúť ani nárok na uplatnenie si práva na odpočítanie dane.

62. Ako vyplýva z administratívnych spisov a hlavne z rozhodnutí správnych orgánov v prejednávanej veci nebola splnená ani 2. hmotnoprávna podmienka, a to materiálna existencia plnenia. Daňový subjekt nepreukázal, že zdaniteľný obchod bol naozaj uskutočnený, teda že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je bez všetkých pochybností zrejmé, že údaje v nej odrážajú skutočné reálne plnenie.

63. Daňový subjekt si uplatnil odpočítanie dane z dodávateľských faktúr za prijatie služieb. Išlo o skladové, manipulačné práce v skladových priestoroch a upratovacie služby v skladových priestoroch, práce s vysokozdvížným vozíkom, zabezpečenie zamestnancov pre skladové a manipulačné práce. Daňový subjekt ale vykonanie týchto prác nijako nedokázal. Nevedel preukázať, ktorých konkrétnych pracovníkov zabezpečila uvedená spoločnosť v zmysle faktúry, nepredložili zoznam zamestnancov, dochádzku, pracovné denníky ani súpis vykonaných prác, prípadne akýkoľvek iný dôkaz, ktorý by preukazoval tvrdenia, že dodávateľská spoločnosť daňovému subjektu tieto služby poskytla. Dokonca ani vedúci zamestnanci daňového subjektu nepoznali dodávateľskú spoločnosť a nepamätali si mená zamestnancov.

64. Rovnako neboli splnené ani formálne podmienky, týkajúce sa predmetnej faktúry. Ako vyplýva z judikatúry Súdneho dvora EÚ, ak by bola problematická len samotná faktúra, teda splnenie formálnych podmienok, toto by samo osebe nebolo dôvodom na odopretie práva na odpočítanie dane. V tomto prípade však ide o inú situáciu, keďže problematická je nielen predložená faktúra, ale aj samotné materiálne plnenie. Právo na odpočítanie je možné odoprieť, ak porušenie formálnych podmienok malo za následok nemožnosť predloženia jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené a splnenie materiálnych podmienok nevyplýva ani z dokazovania vykonaného správcom dane.

65. Kasačný súd súhlasí s námietkou sťažovateľa, že účelom daňovej kontroly nie je vyvolávanie formálnych pochybností, ale účelom daňovej kontroly je čo najúplnejšie zistenie všetkých skutočností na účely správy daní. Je povinnosťou správcu dane zistiť a preveriť všetky podstatné skutočnosti kontrolovanej daňovej veci. Na rozdiel od názoru sťažovateľa je kasačný súd toho názoru, že daňové orgány si túto svoju povinnosť riadne splnili. Uvedené vyplýva z administratívnych spisov a kasačný súd nezistil pochybenie. Kasačný súd dodáva, že účelom daňového konania je zistenie či si daňové subjekty splnili, v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi, svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností, rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

66. Nedá sa nesúhlasiť s citáciou rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu 4Sžf/33/2015 uvedenej v kasačnej sťažnosti na str. 6, týkajúcou sa aplikácie zásady voľného hodnotenia dôkazov: „Aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci dňovej 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, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení.“ Kasačný súd však na rozdiel od sťažovateľa nevidí v konaní daňových orgánov rozpor z uvedenou citáciou. Z administratívnych spisov jednoznačne vyplýva, že správca dane vykonal dokazovanie riadne a vyčerpávajúco.

67. Kasačný súd ďalej dodáva, že pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, teda vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom

a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní.

68. V tomto prípade považuje kasačný súd za potrebné poukázať aj na rozsudok 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, z odôvodnenia ktorého vyplýva „...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 až 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...“

69. Kasačný súd konštatuje, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k záveru že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popísali zistený skutkový stav. Dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly aj riadne vyhodnotil a žalovaný sa dôkladne vysporiadal so všetkými námietkami sťažovateľa.

70. Ak sťažovateľ namieta, že mu nie je zjavné na základe akých skutočností došiel správny súd k záveru, že dodávateľská spoločnosť bola v čase zdaniteľného plnenia zrušená, nakoľko Obchodný register eviduje zlúčenie spoločnosti, t. j. zánik až k 1.10.2017, tu kasačný súd uvádza, že z Obchodného registra je zjavné, že spoločnosť bola zrušená dňa 21.9.2017 rozhodnutím spoločníkov o zrušení obchodnej spoločnosti, a následne dňa 1.10.2017 došlo k jej výmazu a spoločnosť zanikla v dôsledku zlúčenia. Konštatovanie správneho súdu je tak správne.

71. V súvislosti s návrhom sťažovateľa na predloženie prejudiciálnej otázky kasačný súd uvádza, že vzhľadom na jeho postavenie - ako vnútroštátneho súdneho orgánu, proti ktorého rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok, mu z čl. 267 ods. 3 Zmluvy o fungovaní EÚ vyplýva povinnosť predložiť prejudiciálnu otázku, ktorej zodpovedanie by jej bolo nevyhnutné pre jeho rozhodnutie vo veci. Nie je pritom viazaný návrhmi účastníkov konania. V posudzovanej veci však kasačný súd konštatuje, že sám nezhliadol potrebu predloženia prejudiciálnej otázky.

72. Pokiaľ ide o námietky sťažovateľa týkajúce sa nekontaktnosti právneho nástupcu dodávateľskej spoločnosti, kasačný súd uvádza, že z rozhodnutí správnych orgánov vyplýva, že toto nebolo dôvodom nepriznania odpočtu. Správne orgány sa len snažili získať čo najviac dôkazov na preukázanie tvrdení daňového subjektu a následne len konštatovali, že výzvy adresované nástupníckej spoločnosti boli vrátené ako adresát neznámy. Z tohto zisťovania sa tak nepodarilo zistiť žiadne relevantné skutočnosti.

73. Kasačný súd ďalej súhlasí aj s konštatovaniami obsiahnutými v kasačnej sťažnosti ohľadom nedostatočnej personálnej kapacity dodávateľa, kde podľa nálezu Ústavného súdu SR č. k.: I. ÚS 259/2023-37 táto skutočnosť sama osebe nie je spôsobilým dôkazom o fiktívnosti zdaniteľných transakcií. Tento názor potvrdzuje aj rozhodnutie Súdného dvora EÚ C-610/19 vo veci Vikingo, ktoré je citované v kasačnej sťažnosti. Ako ale vyplýva z odôvodnenia tohto rozhodnutia vyššie, táto skutočnosť nebola jediným rozhodnutím pre rozhodnutia správnych orgánov. V prejednávanej veci nie sú splnené 2 z 3 hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie dane a súčasne ani formálne podmienky. Z rovnakého dôvodu kasačný súd nevidí rozpor ani z rozhodnutím Najvyššieho správneho súdu publikovaného v Zbierke stanovísk Najvyššieho správneho súdu R 23/2022, podľa ktorého „pre záver správcu dane, že daňový subjekt nesplnil hmotnoprávnú podmienku na odpočítanie dane, nepostačuje spochybnenie subdodávateľských spoločností deklarovaného dodávateľa daňového subjektu, ktoré nemali žiadnych zamestnancov, nemali personálne vybavenie...“

74. K námietke že správny súd vôbec nevzal do úvahy dobromyseľnosť sťažovateľa kasačný súd uvádza, že správny súd sa s touto námietkou riadne a správne vysporiadal v odôvodnení svojho rozsudku kedy uviedol: „Pokiaľ žalobca poukazoval na svoju dobromyseľnosť v obchodnom vzťahu s dodávateľskou spoločnosťou, táto skutočnosť nie je vo vzťahu k preukázaniu hmotnoprávných

podmienok pre odpočet DPH relevantnou. V tejto súvislosti správny súd ďalej odkazuje na rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach SGI a Valérianne C-459/17 a C-460/17: „Dobrá viera alebo jej absencia na strane zdaniteľnej osoby, ktorá žiada o odpočítanie DPH, nemá žiadny vplyv na otázku, či sa uskutočnilo dodanie tovaru v zmysle článku 10 ods. 2 šiestej smernice. V súlade s cieľom tejto smernice, ktorým je zriadenie spoločného systému DPH založeného okrem iného na jednotnej definícii zdaniteľných plnení, má totiž pojem „dodanie tovaru“ podľa článku 5 ods. 1 uvedenej smernice objektívny charakter a musí sa uplatňovať nezávisle od cieľov a výsledkov dotknutých plnení, a to bez toho, aby boli daňové orgány povinné vykonať vyšetrovanie zamerané na stanovenie úmyslu zdaniteľnej osoby alebo zohľadňovať úmysel iného subjektu ako tejto zdaniteľnej osoby, ktorý tvorí súčasť rovnakého dodávateľského reťazca.“

75. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny 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 žalovanému právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

76. Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3 : 0 (§ 463 SSP a § 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.