

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 10Sžfk/77/2018  
Identifikačné číslo spisu: 4017200096  
Dátum vydania rozhodnutia: 17.06.2021  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:4017200096.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a JUDr. Zuzany Mališovej, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Feliz s.r.o., Majzonovo námestie 2A, Nové Zámky, IČO: 36 357 243, právne zastúpeného: JUDr. Matej Marhavý, advokát, Šafárikovo námestie č. 4, Bratislava, proti žalovanému : Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 104321073/2016 zo dňa 16.11.2016, o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/9/2017-125 zo dňa 18.04.2018, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

### Odôvodnenie

#### I. Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Nitra, pobočka Nové Zámky, ako prvoinštančný orgán verejnej správy, rozhodnutím č. 103609250/2016 zo dňa 27.07.2016 podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“) určil žalobcovi ako daňovému subjektu rozdiel v sume nadmerného odpočtu 34.011,36 eura na dani z pridanej hodnoty a znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie august 2012 zo sumy 84.870,04 eura na sumu 50.858,68 eura.

2. Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 104321073/2016 zo dňa 16.11.2016 odvolaním napadnuté prvoinštančné rozhodnutie potvrdil.

#### II. Konanie na krajskom súde

3. Krajský súd napadnutým rozsudkom podľa ustanovenia § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu žalobcu a náhradu trov konania krajský súd žalovanému nepriznal.

4. V odôvodnení napadnutého rozhodnutia krajský súd dospel k záveru, že jeho úlohou bolo preskúmať zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného a posúdiť, či tento vo vzťahu k žalobcovi postupoval v súlade so zákonom, keď potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu.

5. Uviedol, že priebeh daňovej kontroly až do vydania žalobou napadnutého rozhodnutia vyplýva z I. a II. časti tohto rozsudku a správny súd mal za preukázané, že podľa predmetných faktúr (č. 000040/2012 zo dňa 03. 08. 2012 v sume DPH 4.476,72 eura, č. 000044/2012 zo dňa 09.08.2012 v sume DPH 9.662,70 eura, - č. 000045/2012 zo dňa 10.08.2012 v sume DPH 9.820,80 eura, č. 000046/2012 zo dňa 14.08.2012 v sume DPH 5.406,72 eura a č. 000048/2012 zo dňa 14.08.2012 v sume DPH 4.644,42 eura) dodávateľ INTERRITUS Slovakia s.r.o. dodal žalobcovi tovar repku olejnú v množstve 366,192 ton a v celkovej sume a v celkovej sume 204.068,15 eura, z toho 20 % DPH v sume 34.011,36 eura.

6. Správca dane po vykonanej daňovej kontrole na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2012 znížil nadmerný odpočet uplatnený v daňovom priznaní DPH za zdaňovacie obdobie august 2012 z dôvodu, že žalobca (a tiež ani jeho dodávateľ) v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vierohodným spôsobom nepreukázal, že k dodaniu tovaru skutočne došlo tak, ako je to deklarované na predmetných faktúrach.

7. Mal za to, že medzi účastníkmi konania bol sporný výklad ustanovení zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) a to, či žalobcovi vznikol nárok na uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2012 podľa podaného daňového priznania a predložených faktúr od INTERRITUS Slovakia s.r.o.

8. Krajský súd s poukazom na zásadu zákonnosti konštatoval, že nezistil pochybenie v postupe oboch daňových orgánov, ani ich porušenie podľa Daňového poriadku, ako uvádza žalobca, pretože i správca dane má oprávnenie vykonať dokazovanie sám a voľba druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú treba, resp. správca dane potrebuje objasniť vzhľadom na predložené doklady k daňovému priznaniu príslušným daňovým subjektom a podaným vysvetlením daňového subjektu.

9. Krajský súd mal v danej veci za preukázané, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie a v zmysle oprávnení mu daných daňovým poriadkom v rámci preukazovania úkonov vykonaných v priebehu daňovej kontroly (§ 24 ods. 2 daňového poriadku) overil dodávateľa, preveroval všetky daňové transakcie, t. j. dodanie tovaru žalobcovi ním deklaroványm dodávateľom - vypočul Z. Y., konateľa, ktorý obchod zrealizoval a ktoré boli predmetom kontrolovaného zdaňovacieho obdobia podľa Protokolu, vrátane dožiadaní na príslušné daňové (finančné) úrady v Maďarsku (medzinárodné dožiadania), a pod., ktorým bolo zistené ( vyplýva to i z predloženého administratívneho spisu), že Z. Y., bývalý konateľ INTERRITUS Slovakia s.r.o. (slovenská spoločnosť), s ktorým žalobca uzatváral obchodnú transakciu (súčasným konateľom od 10.09.2012 je R. I., obaja občania Maďarska) tvrdí, že INTERRITUS Slovakia s.r.o. obchodoval s daňovým subjektom, tovar (repku olejnú) nakúpil od rôznych dodávateľov a ďalej prepravil do Levíc. Z. Y., okrem samotného tvrdenia nevedel preukázať dodanie tovaru ani po formálnej stránke - žiadne listinné doklady nepredložil, lebo ich údaje odovzdal novému konateľovi R. I.. Dodávateľ spoločnosť INTERRITUS Slovakia s.r.o., v čase kedy bol už konateľ R. I. predvolanie správcu dane č. 9412402/5/3362959/2012 zo dňa 15.11.2012 prevzal, ale na konanie ktoré sa malo uskutočniť dňa 12. 12. 2012 sa nikto nedostavil. Od toho času prestal so správcom dane komunikovať. Maďarský správca dane, na dožiadania správcu dane v rámci MVI vykonal viacero márných pokusov na zabezpečenie a vypočutie tohto svedka. Ani maďarskej polícii sa ho nepodarilo zastihnúť a predviesť správcovi dane.

10. Zo spisu tiež vyplýva, že správca dane preveril daňovým subjektom navrhované dôkazy, ale vo veci nadobudnutia tovaru od dodávateľa INTERRITUS Slovakia s.r.o. nezískal žiadne nové relevantné dôkazy. Správca dane vykonal miestne zisťovanie v Leviciach (v sklade na Jurskej 8), o čom spísal so splnomocnenou zástupkyňou Ing. O. G. zápisnicu o miestnom zisťovaní č. 21245880/2015 zo dňa

18.11.2015 a č. 21276715/2015 zo dňa 23.11.2016. Správca dane zistil, že na uvedenej adrese sa nachádzajú 3 obilné silá s 38 bunkami, v ktorých boli uskladnené rôzne druhy obilia. Z takejto formy uskladnenia nebolo možné preveriť, či tovar uvedený na faktúrach reálne existoval a bol v sile uskladnený. Spoločnosť INTERRITUS Slovakia s.r.o., ako dodávateľ tovaru daňovému subjektu nepredložila žiadne listinné doklady, ktorými by preukázala, nielen že tovar vlastnila, ale že zabezpečila prepravu tovaru žalobcovi. Žiadneho konkrétneho prepravcu a žiadne konkrétne osoby šoférov svedok Z. Y. neuviedol. Z. Y. (zápisnica zo dňa 17.04.2013, odpoveď na MVI) tvrdil, že bol pri nakládke tovaru, ale nevie konkrétne miesto, kde bol tovar vyložený, kamióny smerovali do Levíc, príp. Galanty. Žalobca nezdôvodnil, odkiaľ mal EČV a mená šoférov (na čo poukazuje i žalovaný), keď tieto skutočnosti nevedel uviesť Z. Y., ktorý obchody so svojimi dodávateľmi uzatváral a ktorý zabezpečoval prepravu tovaru a za ňu aj zaplatil. Podľa jeho vyjadrenia prepravu zabezpečoval cez maďarských prepravcov, pričom si nepamätal EČV a mená šoférov. Aj podľa názoru správneho súdu (v súlade so záverom žalovaného) tieto skutočnosti spochybňujú tvrdenie Z. Y., že tovar nakúpil, keď nevedel uviesť od koho konkrétneho (spoločnosť, osobu podnikateľa - SHR a pod.) tovar nakúpil a kto konkrétne ho prepravil.

11. S poukazom na prednosť práva EÚ pred slovenským právom a s ohľadom na účel zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, ktorý transponoval Smernicu Rady EÚ č. 2006/112/ES z 28.11.2006 krajský súd uviedol, že sa vyžaduje preukázanie pôvodu a účel zdaniteľného plnenia dodaného v zmysle vystavenej faktúry pre odberateľa, ktorý si na základe nej uplatňuje nárok na odpočítanie dane vo vzťahu k štátu v zmysle zákona o DPH. Nesplnenie hmotnoprávných podmienok nie je možné odpustiť a zákonodarcu vzhľadom na ľahkú zneužívateľnosť odpočtu DPH požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu zákonných podmienok uvedených v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (napr. rozsudok NS SR sp. zn. 6Sžf/53/2011).

12. Dodal, že bolo povinnosťou žalobcu v prípade, ak si uplatnil pri dodávkach tovaru (repka olejná), ktoré mu mal dodať deklarovaný dodávateľ - spoločnosť INTERRITUS Slovakia s.r.o., aby preukázal skutočnú existenciu zdaniteľného plnenia, vrátane napr. prepravy tovaru. Je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby sa pri úprave obchodných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne obchodného partnera ako i osoby (fyzickej alebo právnickej), ktorá prepravu tovaru vykoná. Žalobca si zrejme tieto informácie neoveril dostatočne, a preto je možné dôvodne pochybovať, či mu fakturovaný tovar dodal ním uvedený dodávateľ podľa predložených faktúr (bývalý konateľ si okolnosti uskutočnenia dodávok nepamätal a nový konateľ s daňovým úradom nekomunikoval) ako platiteľ dane z pridanej hodnoty a či faktúry, pri ktorých si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty boli vôbec vystavené platiteľom tejto dane. Overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať reálnosť deklarovaného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade, keď žalobca nevedel preukázať reálne naplnenie deklarovaného obchodu medzi ním a deklarovanými dodávateľmi.

13. Vychádzajúc z vyššie uvedeného správny súd dospel k záveru, že správca dane pri vykonávaní daňovej kontroly vychádzal z jednoznačných a presvedčivých dôkazov, svedeckých výpovedí a použil na to zákonné prostriedky, pričom dokazovaním zistený skutkový stav považoval súd za dostatočný a vyčerpávajúci. Odpočet DPH si žalobca uplatnil sám, preto musí byť schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený tak, ako ho deklaroval v daňovom priznaní alebo v zmysle predložených dokladov, ktoré preukazujú reálne uskutočnenie daňovej transakcie uvedenej na daňovom doklade (faktúra, doklady o úhrade a pod.) a to aj osobou uvedenou na týchto dokladoch, čo žalobca nevedel listinami preukázať, i keď ho zaťažuje dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 zák. č. 563/2009 Z. z.

14. Podľa názoru správneho súdu v prejednávanej veci žalobca neunesol dôkazné bremeno, resp. nepreukázal skutočnosti, ktoré by spochybňovali zákonnosť postupu, ako i rozhodnutia správca dane a

žalovaného. Nepreukázal reálne dodanie tovaru podľa predložených dokladov od ním označeného dodávateľa. Správca dane nad akúkoľvek pochybnosť zistil a listinnými dôkazmi preukázal, že ním deklarovateľ podľa predložených dokladov, i keď nepoprel vystavenie faktúry a uskutočnenie obchodnej transakcie, žiadnym relevantným dôkazom však nepreukázal spôsob uskutočnenia daňovej transakcie v zmysle zákona o dani z pridanej hodnoty, a že mu vznikla daňová povinnosť daň priznať a odvieť podľa § 19 zákona o DPH.

15. K námietke žalobcu, že nakúpený tovar od dodávateľa INTERRITUS Slovakia s.r.o. dodal českému odberateľovi krajský súd uviedol, že v preskúmvanej veci predmetom daňovej kontroly nebolo preverovanie intrakomunitárnej dodávky (repka olejná), ale nadobudnutie tovaru od dodávateľa INTERRITUS Slovakia s.r.o. Správca dane preveril aj toto tvrdenie žalobcu a na odberateľa ADM Trading Prague s.r.o. vykonal šetrenie a zistil, že tento dokladmi preukázal nadobudnutie tovaru od žalobcu v množstve 366,2 t repky olejnej, ale nevedel preukázať (presne špecifikovať) nadobudnuté množstvo tovaru, pretože repka bola v sklade (sile) uskladnená na jednej kope s repkou od iných dodávateľov.

16. V ďalšom správny súd konštatoval, že v zmysle ustálenej judikatúry a rozhodovacej praxe súdov predloženie dokladov je len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane, ale nie je tým preukázaná realita a realizácia obchodnej transakcie, pretože technicky je dnes možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené alebo nie. Teda akékoľvek doklady bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo i reálne uskutočnené. Nestačí predložiť riadne doklady so všetkými predpísanými náležitosťami, nakoľko takéto doklady, i keď riadne zaúčtované, nemôžu byť podkladom pre uznanie nároku na odpočítanie dane.

17. S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcom dane dospel krajský súd k záveru, že ak žalobcom deklarovateľovi nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 zákona o DPH na dani z pridanej hodnoty, nemôže ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane.

18. Súd vyslovil názor, že žalovaný riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonomnom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci.

19. Záverom dodal, že 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 (napr. rozsudky ESD vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében kft, a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11). Súdny dvor Európskej únie v rozsudku vo veci Mahagében (C-80/11 a C-142/11) pripomenul boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam, ktorý je uznaný a podporovaný Smernicou Rady 2006/112/ES. Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje v rozpore so zákonom. Členské štáty sú povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné závierky a ostatné relevantné dokumenty (rozsudky Súdného dvora Európskej únie zo 17. júla 2008 vo veci Komisia vs. Taliansko, C-132/06, Zb. s. I-5457, bod 37; z 29. júla 2010 Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, Zb. s. I-7639- bod 21; z 21. júna 2012 Mahagében, C-80/11, C 142/11, body 63, 64). Každá zdaniteľná osoba je povinná viesť dostatočne podrobné účtovníctvo s cieľom umožniť uplatnenie dane z pridanej hodnoty a jej kontrolu daňovým orgánom. Určenie opatrení, ktoré možno požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností uvedeného prípadu vo veci samej. V súlade s článkom 273, prvým odsekom smernice 2006/112 členské štáty môžu uložiť iné povinnosti ako uvedené v tejto smernici, ak ich

považujú za potrebné na zabezpečenie riadneho výberu DPH a na predchádzanie daňovým podvodom.

20. K ďalším námietkam žalobcu správny súd poznamenal, že týmto nemohol vyhovieť, lebo nemajú žiadny vplyv na zákonnosť rozhodnutia správcu dane a žalovaného.

21. K námietke žalobcu, že správca dane odmietol poverenie udelené advokátovi JUDr. Matejovi Marhavému splnomocneným zástupcom žalobcu QProfit, s.r.o. pre daňové konanie, správny súd ustálil, že je neopodstatnená a oba daňové orgány rozhodli v zmysle daňového poriadku.

22. Z vyššie uvedených dôvodov bol krajský súd toho názoru, že záver oboch správnych orgánov, ktorí urobili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade s i hmotnoprávnymi ustanoveniami vyššie citovaných zákonov. Súd nezistil, že by žalobou napadnuté rozhodnutie trpelo takými vadami, ku ktorým by musel prihliadnuť. Nezistil ani dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov vo veci samej, spolu so správnou citáciou dotknutých právnych predpisov uvedených v rozhodnutí žalovaného, ktoré je predmetom súdneho prieskumu, v spojení s rozhodnutím správcu dane (obe rozhodnutia tvoria jeden celok). Z uvedených dôvodov žalobu ako nedôvodnú zamietol.

### III. Konanie na kasačnom súde

23. Rozsudok napadol sťažovateľ kasačnou sťažnosťou z dôvodov, že krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces a rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci - § 440 ods. 1 písm. f) a g) S.s.p.

24. Sťažovateľ namietal, že správny súd rovnako ako žalovaný nedal vôbec žiadnu, a už vôbec nie logicky akceptovateľnú a právne odôvodnenú, odpoveď na otázku nastolenú sťažovateľom v žalobe, prečo v danom prípade nie je možné daňové priznanie konečného nadobúdateľa tovaru pokladať za doklad o materiálnej existencii deklarovaného dodania tovaru. Poznamenal, že odôvodnenie rozsudku je v tomto smere veľmi nedostatočné a pre svoju strohosť a absenciu dôvodov nepreskúmateľné.

25. V ďalšom namietal, že správny súd opäť nedal žiadnu, a už vôbec nie logicky akceptovateľnú a právne odôvodnenú, odpoveď ohľadne žalobnej námietky, prečo by JUDr. Matej Marhavý ako poverená osoba spoločnosťou QProfit, s.r.o. musel byť v zmysle ust. § 9 ods. 3 daňového poriadku s touto spoločnosťou v pracovnoprávnom vzťahu.

26. Sťažovateľ má za to, že vo vzťahu k jeho námietkam o neexistencii subsidiarity občianskoprávných predpisov na daňové konanie neuviedol správny súd rovnako ako predtým žalovaný vôbec nič. Napriek tomu sa správny súd stotožnil s právnym záverom žalovaného. V tejto súvislosti mal odôvodnenie napadnutého rozsudku za nedostatočné a pre svoju strohosť a absenciu dôvodov nepreskúmateľné.

27. Vzhľadom na uvedené sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

28. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti v stanovenej lehote nevyjadril.

### IV. Právny názor NS SR

29. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 1 S.s.p.), je prípustná (§ 439 S.s.p.) a bola podaná oprávneným subjektom (§ 442 ods. 1 S.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a jednomyseľne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch) dospel k

záveru, že kasačnú sťažnosť je potrebné ako nedôvodnú zamietnuť. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 17. júna 2021 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

30. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým správny súd zamietol žalobu proti rozhodnutiu žalovaného č. 104321073/2016 zo dňa 16.11.2016, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie orgánu verejnej správy prvej inštancie č. 103609250/2016 zo dňa 27.07.2016, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu 34.011,36 eura na dani z pridanej hodnoty, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako kasačný súd, preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného a orgánu verejnej správy prvej inštancie, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

Podľa § 9 ods. 2 daňového poriadku, daňový subjekt, jeho zákonný zástupca alebo jeho opatrovník sa môže dať zastupovať zástupcom, ktorého si zvolí a ktorý koná v rozsahu plnomocenstva udeleného písomne alebo ústne do zápisnice u správcu dane. Ak má zástupca trvalý pobyt alebo sídlo mimo územia členských štátov Európskej únie a štátov, ktoré sú zmluvnou stranou Dohody o Európskom hospodárskom priestore (ďalej len "členský štát"), musí si zvoliť zástupcu na doručovanie s trvalým pobytom alebo sídlom na území Slovenskej republiky; inak sa budú písomnosti ukladať u správcu dane s účinkami doručenia v deň ich vydania.

Podľa § 9 ods. 3 daňového poriadku, ak nie je rozsah plnomocenstva presne vymedzený, považuje sa také plnomocenstvo za všeobecné. Ak to vyplýva z obsahu plnomocenstva, môže za zástupcu, ktorým je daňový poradca alebo advokát konať aj iná osoba; na také konanie udelí zástupca inej osobe plnomocenstvo. Konanie inej osoby sa považuje za konanie zástupcu. V tej istej veci môže mať daňový subjekt, zákonný zástupca alebo opatrovník len jedného zástupcu. Ak je zástupcom právnická osoba, koná za zástupcu jej štatutárny orgán alebo osoba, ktorú tento orgán poveril.

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

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

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.

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

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

31. Predmetom kasačného konania v danej veci je rozhodnutie a postup žalovaného, ktorý s konečnou platnosťou určil sťažovateľovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 34.011,36 eura za zdaňovacie

obdobie august 2012 na dani z pridanej hodnoty.

32. Vo vzťahu k dôvodom kasačnej sťažnosti kasačný súd uvádza, že sťažovateľ namieta, že nesprávnym procesným postupom krajského súdu došlo k znemožneniu jeho práv v takej miere, že bolo porušené jeho právo na spravodlivý proces v zmysle ustanovenia § 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p. a zároveň vec bola zo strany krajského súdu nesprávne právne posúdená (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.). Obe námietky vyhodnotil kasačný súd ako nedôvodné.

33. V prvom rade videl sťažovateľ danosť dôvodov kasačnej sťažnosti v skutočnosti, že z odôvodnenia rozhodnutia správneho súdu nevyplýva záver (logicky akceptovateľný a právne odôvodnený), prečo nebolo možné vyhodnotiť daňové priznanie konečného nadobúdateľa tovaru za dôkaz o materiálnej existencii deklarovaného dodania tovaru. Sťažovateľ mal za to, že v tomto smere je odôvodnenie napádaného rozsudku krajského súdu veľmi nedostatočné a pre svoju strohosť a absenciu dôvodov nepreskúmateľné.

34. Kasačný súd nemohol súhlasiť s vyššie uvedeným tvrdením sťažovateľa, nakoľko z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia správneho súdu (viď ods. 45 až 48) jasne vyplýva, že súd preskúmal postup ako aj rozhodnutie správcu dane a žalovaného aj z toho pohľadu, aký vplyv malo nadobudnutia tovaru od sťažovateľa jeho odberateľom (ADM Trading Prague s.r.o.) na preukázanie reálneho dodania/nadobudnutia tovaru sťažovateľom od označeného dodávateľa (INTERRITUS Slovakia s.r.o.) a dospel k záveru, hoci bolo preukázané nadobudnutia tovaru odberateľom ADM Trading Prague s.r.o. od sťažovateľa, nebolo ho možné presne špecifikovať, keďže bolo v sklade uskladnené na jednej kope spolu s tovarom od iných dodávateľov.

35. K uvedenému kasačný súd považuje za potrebné dodať, že zo súdneho a pripojeného administratívneho spisu má za nesporné nadobudnutie tovaru odberateľom sťažovateľa - spoločnosťou ADM Trading Prague s.r.o. Predmetom daňovej kontroly však nebolo preskúmanie obchodnej transakcie medzi sťažovateľom a jeho odberateľom, ale medzi sťažovateľom a jeho dodávateľom, preto akékoľvek dôkazy preukazujúce reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu medzi sťažovateľom a jeho odberateľom, bez toho, aby tieto súčasne preukazovali, že dodávateľ sťažovateľa - spoločnosť INTERRITUS Slovakia s.r.o. tovar vlastnila a reálne ho aj sťažovateľovi dodala, nemohli obstať. Obranu sťažovateľa postavenú na argumente, že daňové priznanie nadobúdateľa je dokladom o materiálnej existencii tovaru, vzhľadom na absenciu ďalších dôkazov preukazujúcich vierohodným spôsobom reálne uskutočnenie dodania tovaru v zmysle predložených faktúr od dodávateľa INTERRITUS Slovakia s.r.o., vyhodnotil kasačný súd za nespôsobilú spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozhodnutia správneho súdu v nastolenej otázke.

36. Ďalším dôvodom kasačnej sťažnosti, ktorou sťažovateľ argumentoval, bola nepreskúmateľnosť rozhodnutia krajského súdu ako aj žalovaného v súvislosti s oprávnením JUDr. Mateja Marhavého zastupovať sťažovateľa pred daňovými orgánmi.

37. K uvedenej námietke kasačný súd poukazuje na odôvodnenie žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného, ktorý jasne a vyčerpávajúco ozrejmil dôvody, pre ktoré považoval za splnomocnenú osobu sťažovateľa v zmysle ustanovenia § 9 ods. 3 daňového poriadku práve spoločnosť QProfit, s.r.o. Podľa názoru kasačného súdu dôvody odmietnutia poverenia udeleného JUDr. Matejovi Marhavému vyplývajú aj z odôvodnenia rozhodnutia krajského súdu (ods. 53), preto nebolo možné vyhodnotiť ako dôvodnú námietku nepreskúmateľnosti rozhodnutia správneho súdu.

38. Na dôvažok kasačný súd dodáva, že z administratívneho spisu žalovaného vyplýva, že sťažovateľ, ako daňový subjekt, mal v priebehu daňovej kontroly viacerých splnomocnených zástupcov. Dňa 24.06.2013 bolo správcovi dane doručené splnomocnenie, ktorým sťažovateľ splnomocnil spoločnosť QProfit, s.r.o. na zastupovanie (na správu daní v plnom rozsahu) s výnimkou doručovania. Dňa 06.05.2016 bolo správcovi dane doručené splnomocnenie, ktorým sťažovateľ splnomocnil JUDr. Mateja Marhavého, aby ho zastupoval v konaní o daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti nároku

spnomocníteľa na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie august 2012 a to vrátane vyrubovacieho konania. Dňa 12.05.2016 bolo správcovi dane doručené poverenie, ktorým spoločnosť QProfit, s.r.o. poverila JUDr. Mateja Marhavého, aby zastupoval sťažovateľa v konaní o daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti nároku spnomocníteľa na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie august 2012 a to vrátane vyrubovacieho konania.

39. Vzhľadom na existenciu viacerých plných mocí a poverenia, správca dane venoval náležitú pozornosť otázke určenia spnomocneného zástupcu daňového subjektu s tým, že po výzve sťažovateľa na odstránenie nedostatkov podania a po konzultácii problematiky spnomocnení s oddelením metodiky daňového procesu Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky správca dane Oznámením č. 103695146/2016 zo dňa 10.08.2016 sťažovateľa informoval, že podľa príslušných ustanovení daňového poriadku (§ 9 ods. 3) môže mať daňový subjekt v tej istej veci len jedného zástupcu. Dodal, že ak je plnomocnenstvo udelené právnickej osobe, oprávnenie zastupovať daňový subjekt v mene právnickej osoby má byť priamo štatutárny orgán zástupcu alebo ním poverený zamestnanec, ktorý koná na základe poverenia vydaného v súlade s príslušnými ustanoveniami Obchodného zákonníka (§ 15 ods. 1). Vo svetle uvedeného správca dane ustálil, že poverenie udelené JUDr. Matejovi Marhavému spnomocneným zástupcom sťažovateľa spoločnosťou QProfit, s.r.o. nebolo možné akceptovať z dôvodu absencie pracovnoprávného pomeru. S uvedeným záverom správcu dane, s ktorým sa stotožnil krajský súd, musí súhlasiť aj kasačný súd, pretože dikcia príslušných ustanovení zákona uvedených vyššie neumožňuje iný, než správcu dane poskytnutý výklad.

40. Za správny a súladný so zákonom považoval kasačný súd postup správcu dane aj v tom smere, že po ustálení nemožnosti JUDr. Mateja Marhavého byť zástupcom sťažovateľa na základe poverenia, určil zástupcu sťažovateľa, s ktorým bude konať priamo správca dane. Kasačný súd nemá pochybnosti o správnosti úkonov správcu dane, najmä vzhľadom na skutočnosť, že sťažovateľ bol správcu dane vyzvaný, aby spresnil rozsah spnomocnenia pre QProfit, s.r.o. zo dňa 21.06.2013 a pre JUDr. Mateja Marhavého zo dňa 18.04.2016, no napriek tomu zo strany sťažovateľa nedošlo k špecifikácii rozsahu udelených plných mocí tak, aby nedochádzalo k ich kolízii a nedošlo ani k odvolaniu jedného zo spnomocnení. Správne preto postupoval krajský súd, keď konštatoval, že daňové orgány rozhodli o zastúpení sťažovateľa v zmysle daňového poriadku a námietku sťažovateľa o odmietnutí poverenia udeleného JUDr. Matejovi Marhavému považoval za neopodstatnenú.

41. Kasačný súd po oboznámení sa s pripojeným spisovým materiálom zdôrazňuje, že sťažovateľ nevyvrátil žiadnym hodnoverným spôsobom skutočnosti a skutkový stav, ktorý bol zistený orgánmi verejnej správy, a s ktorými sa stotožnil aj krajský súd, a preto za takýchto skutkových okolností napadnuté rozhodnutie žalovaného je i podľa názoru kasačného súdu vydané na základe riadne a dostatočne zisteného skutkového stavu veci. Nemožno nič vyčítať krajskému súdu, ktorý sa podrobne zaoberal všetkými žalobnými námietkami a dospel k správnenému názoru, že preskúmaným rozhodnutím žalovaného nedošlo k porušeniu zákona, pričom svoj právny záver, s ktorým sa kasačný súd stotožnil, aj náležitým spôsobom odôvodnil. Kasačný súd má rovnako za nesporný skutkový stav tak, ako ho v podrobnostiach opísal krajský súd. Žalovaný postupoval v danej veci v intenciách citovaných právnych noriem, pre svoje rozhodnutie si zadovážil dostatok skutkových podkladov, na základe ktorých náležitým spôsobom zistil skutkový stav a aplikáciou relevantných zákonných ustanovení zo skutkových okolností vyvodil správny právny záver.

42. Vo svetle uvedeného Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že kasačná sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku krajského súdu sa podstatne neodlišovala od dôvodov podanej žaloby o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, s ktorej dôvodmi sa krajský súd v plnom rozsahu vysporiadal a jeho skutkové zistenia aj právne závery považuje kasačný súd za vecne správne. Kasačný súd v ďalšom ustálil, že v predmetnej veci nebolo možné postupovať inak, ako súhlasiť so závermi prijatými krajským súdom v napadnutom rozhodnutí, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je v súlade so zákonom, nakoľko krajský súd sa posudzovanou vecou dôsledne zaoberal a vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré náležite aj odôvodnil. Kasačný súd dospel zhodne ako krajský súd k záveru, že orgány verejnej správy oboch inšancií postupovali v danej veci v intenciách citovaných právnych noriem, pre

svoje rozhodnutie si zadovážili dostatok skutkových podkladov, na základe ktorých náležitým spôsobom zistili skutkový stav a aplikáciou relevantných zákonných ustanovení zo skutkových okolností vyvodili správny právny záver, a preto krajský súd nepochybil, keď žalobu sťažovateľa zamietol.

43. Námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil kasačný súd ako neopodstatnené, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku. Z uvedeného dôvodu kasačný súd kasačnú sťažnosť podľa § 461 S.s.p. ako nedôvodnú zamietol.

44. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, nárok na ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S. s. p.) a rovnako aj žalovanému nárok na náhradu trov konania nepriznal (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 168 S. s. p.).

45. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyselne (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.