

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 10Sžfk/76/2018  
Identifikačné číslo spisu: 8017200248  
Dátum vydania rozhodnutia: 28.04.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Berthotyová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:8017200248.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a JUDr. Ing. Miroslava Gavalca, PhD., v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky) LEGATOs Recovery k.s., (pôvodné obchodné meno PERSPECTA Recovery k.s.), so sídlom Mierová 650/56, 821 05 Bratislava, IČO: 47 256 184, správcu konkurznej podstaty úpadcu ST OMEGA s.r.o. v reštrukturalizácii, so sídlom Námestie gen. Štefánika 3, 064 01 Stará Ľubovňa, právne zastúpená SVITOK a spol., s.r.o., advokátska kancelária, so sídlom Tomášikova 23/C, 821 01 Bratislava, IČO: 36 863 980, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 100410531/2017 zo dňa 7.marca 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/18/2017-115 zo dňa 10. mája 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 Prešov, pobočka Vranov nad Topľou, ako prvoinštančný správny orgán, rozhodnutím č. 21225056/2015 zo dňa 11.11.2015 určil žalobkyňu podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) rozdiel v sume 85.947,24 €, t. j. znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie august 2012 zo sumy 177.232,08 € na sumu 91.284,84 €.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100410531/2017 zo dňa 07.03.2017 prvoinštančné rozhodnutie daňového úradu potvrdil.

## II.

### Konanie na krajskom súde

3. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 190 zákona č. 162/2015 Správny súdny poriadok (ďalej len S.s.p.) žalobu ako nedôvodnú zamietol.

4. V odôvodnení uviedol, že sa nestotožnil s námietkou žalobkyne, že daňová kontrola vôbec nezacala z dôvodu, že oznámenie o daňovej kontrole, protokol z daňovej kontroly a výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ako aj napadnuté rozhodnutie správcu dane č. 21225056/2015 zo dňa 11.11.2015 sú nulitné, pretože boli vydané niekým neexistujúcim a to Daňovým úradom Presov, pobočka Vranov nad Topľou, t. j. organizačnou zlozkou, ktorá nemá právnu subjektivitu.

5. Pokiaľ žalobkyňa považovala oznámenie o začatí daňovej kontroly, protokol z daňovej kontroly a výzvu na vyjadrenie sa k tomuto protokolu, ako aj rozhodnutie správcu dane ako nulitné rozhodnutie nekompetentného správneho orgánu takýto správny akt vydať, je námietka žalobkyne podľa názoru krajského súdu neopodstatnená. Namietané správne akty boli vydané vecne príslušným správnym orgánom a uvedenie pobočky daňového úradu v hlavičke rozhodnutia nevyvoláva nulitu rozhodnutia ani ostatných úkonov správcu dane. Zo záhlavia rozhodnutia jasne vyplýva, že rozhodnutie vydal Daňový úrad Presov.

6. Neopodstatnená je podľa názoru krajského súdu aj námietka žalobkyne, že daňová kontrola nemohla začať z dôvodu, že oznámenie o začatí daňovej kontroly, ktorá mala začať dňa 23.10.2012, jej bolo doručené až 29.10.2012. Z § 46 ods. 2 prvej vety Daňového poriadku jednoznačne vyplýva, že ak sa vykonáva daňová kontrola na zistenie oprávnenosti na roku na vrátenie nadmerne ho odpocitu alebo jeho časti, daňová kontrola je začatá v deň spísania zápisnice o začatí daňovej kontroly alebo v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, teda doručenie oznámenia o začatí daňovej kontroly nemá vplyv na jej začiatok. Správca dane v tomto prípade konal v súlade so zákonom.

7. Správny súd posudzoval námietku žalobkyne, že protokol o daňovej kontrole neobsahuje všetky náležitosti, podľa § 47 Daňového poriadku. S námietkou, že v protokole nie sú uvedené odpovede spoločnosti SkyToll a.s. zo dňa 24.05.2013 na vozidlá, sa žalovaný vysporiadal v odôvodnení napadnutého rozhodnutia a správny súd vychádzajúc z obsahu administratívneho spisu sa s touto námietkou stotožnil. V časti II. označenej ako výsledok kontroly v bode 2.2. správca dane uviedol, že výzvou zo dňa 9715401/5/1440381/2013 zo dňa 16.04.2013 vyzval Národnú diaľničnú spoločnosť a.s., Mlynské Nivy, Bratislava, aby im poskytla informácie týkajúce sa vozidiel, ktorých evidenčné čísla boli uvedené v zadržaných dokladoch. Ďalej uviedol, že dňa 24.05.2013 obdržal správca dane odpoveď od Národnej diaľničnej spoločnosti - informácie týkajúce sa preverovaných vozidiel. Pri vyhodnocovaní dôkazov v rámci daňovej kontroly však nepoužil uvedenú odpoveď spoločnosti SkyToll a.s. a jej obsah neovplyvnil výsledok kontroly. Až v rámci vyrubovacieho konania správca dane vyzval výzvou č. 595827/2015 zo dňa 27.05.2015 opätovne Národnú diaľničnú spoločnosť a.s. Bratislava o poskytnutie výpisov z mýtnych transakcií vozidiel uvedených na dokladoch predložených žalobcom za obdobie august 2012 a tieto údaje poskytnuté v odpovedi doručenej správcovi dane dňa 08.06.2015 použil pri vyhodnocovaní dôkazov. Táto námietka žalobkyne je preto irelevantná. Žalobkyňa namietala aj, že v protokole nie sú uvedené údaje, ktoré preukazujú správnosť a pravdivosť jej tvrdení, avšak tieto údaje žiadnym spôsobom nešpecifikovala. Protokol o daňovej kontrole obsahuje všetky predpísané náležitosti uvedené v § 47 Daňového poriadku.

8. Za nedôvodnú považuje správny súd námietku žalobkyne, že daňová kontrola bola nezákonná z dôvodu, že do nej zasahovali osoby, ktoré nesmeli byť účastné na výkone daňovej kontroly, a to konkrétne Ing. P. E., koordinátorka Finančného riaditeľstva SR. Z obsahu administratívneho spisu žalovaného správny súd zistil, že dňa 27.11.2012 bol správcovi dane spísaný úradný záznam č. 9715401/5/3507812/2012, v ktorom správca dane zaznamenal, že Ing. P. E. dňa 26.11.2012 oznámila

správcovi dane, že vzhľadom na to, že u žalobkyne došlo zo strany ÚBOK k zadržaniu dokladov, majú zamestnanci poverení výkonom daňovej kontroly čakať na ďalšie pokyny od koordinátorov. V administratívnom spise žalovaného sa žiadne ďalšie pokyny koordinátorov nenachádzajú. V tomto prípade nemožno túto informáciu poskytnutú Ing. P. E. považovať za zásah do výkonu daňovej kontroly a subjektívnych práv žalobkyne.

9. Žalobkyňa namietala tvrdenie správcu dane, že počas výkonu daňovej kontroly nepredložila žiadne doklady a dôkazy, ktoré od nej správca dane žiadal, pričom oznámila správcovi dane, že požadované doklady zhabala polícia. Táto námietka žalobkyne podľa názoru krajského súdu nezodpovedá skutkovému stavu zistenému z obsahu administratívneho spisu. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že žalobkyňa bola požiadaná správcom dane o predloženie všetkých dokladov potrebných na výkon daňovej kontroly, prvýkrát oznámením o daňovej kontrole zo dňa 12.10.2012, na čo reagovala žalobkyňa písomným vyjadrením zo dňa 30.10.2012, v ktorom uviedla, že toto oznámenie nemohlo vyvolať žiadne právne účinky, že daňová kontrola nemohla začať. Následne podľa úradných záznamov zo dňa 24.10.2012, 26.10.2012 a 29.10.2012 vyplýva, že správca dane telefonicky kontaktoval splnomocneného zástupcu žalobkyne za účelom predloženia dokladov k daňovej kontrole. Podľa zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 16.11.2012 správca dane sa dostavil do sídla žalobkyne za účelom skontaktovania sa s konateľmi žalobkyne a predloženiu dokladov potrebných k výkonu daňovej kontroly, čo bolo neúspešné. Opätovne bola správcom dane žalobkyňa vyzvaná na predloženie dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly výzvou č. 9715401/5/3443624/2012 zo dňa 26.11.2012 s určením lehoty 8 dní od doručenia výzvy, čo však žalobkyňa nesplnila. Podľa úradného záznamu zo dňa 10.12.2012 sa zamestnanci správcu dane dostavili do sídla žalobkyne za účelom skontaktovania sa s konateľom žalobkyne a zabezpečením dokladov, čo bolo taktiež neúspešné. Žalobkyňa na výzvu správcu dane zo dňa 26.11.2012 reagovala vyjadrením zo dňa 14.12.2012, v ktorom opätovne namietala, že výzva na predloženie dokladov bola vydaná neexistujúcim subjektom a uviedla, že doklady zhabali policajti na základe krivého obvinenia, ktoré podali zamestnanci daňovej správy. Až v tomto období teda správca dane zistil, že doklady žalobkyne boli zadržané policajnými orgánmi a následne nazrel do vyšetrovacieho spisu, kedy si zabezpečil doklady a vyhotovenie ich fotokópií. Pretože zistil, že vo vyšetrovacom spise sa nenachádzali všetky doklady, opätovne vyzýval žalobkyňu na predloženie ďalších dokladov, a to výzvou zo dňa 14.02.2013. Zo strany žalobkyne boli správcovi dane predložené doklady až dňa 29.01.2014 konateľkou žalobkyne Z. C. na ústnom pojednávaní v rámci vyrubovacieho konania a následne dňa 11.02.2014, kedy na e-mailovú adresu zamestnanca správcu dane doručila výpisy z účtov. Podľa názoru krajského súdu žalobkyňa v priebehu daňovej kontroly podľa § 24 Daňového poriadku neposkytovala potrebnú súčinnosť správcovi dane a požadované doklady nepredkladala. So správcom dane začala spolupracovať až vo vyrubovacom konaní, čo preukazuje vyššie uvedené predloženie dokladov dňa 29.01.2014 a 11.02.2014.

10. Správny súd nepovažoval za dôvodnú a relevantnú námietku žalobkyne, že správca dane v rozhodnutí vychádzal z odpovede na medzinárodnú výmenu daňových informácií, pričom Smernica o vzájomnej pomoci a nariadení o administratívnej spolupráce nebola prijatá na účely vytvorenia systému výmeny informácií medzi daňovými orgánmi členských štátov, ktorý by im umožnil preukázať povahu dodávok v rámci Spoločenstva poskytnutých zdaniteľnými orgánmi, ktoré sami nemôžu zabezpečiť potrebné dôkazy na tento účel. Teda, že Smernica sa netýka právomoci orgánov určiť, či sú splnené podmienky, ktoré požaduje legislatíva na oslobodenie operácie od dane, a preto považuje tieto dôkazy, teda informácie daňovej správy iného členského štátu za nezákonné, ktoré nesmú byť použité. Medzinárodná výmena daňových informácií v súvislosti s preverovaním intrakomunitárnych obchodov sa vykonáva v súlade s Nariadením Rady (ES) č. 1798/2003 zo dňa 7.10.2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty (č. 904/2010 zo dňa 7. októbra 2010 prepracované znenie). Toto nariadenie je záväzné v celom rozsahu a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch. Svojim obsahom napĺňa účel stanoviť pravidlá a postupy umožňujúce príslušným daňovým orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho výmeru DPH, kontrole riadneho uplatňovania DPH, najmä pri transakciách v rámci Spoločenstva a boji proti podvodom súvisiacim s DPH, čo vyplýva z čl. 1 tohto nariadenia. Využitím medzinárodnej výmeny informácií správca dane overuje podklady potrebné na

správne a úplné určenie dane. Ide teda o legitímnu činnosť správcu dane prostredníctvom ktorej sa do jeho dispozičnej sféry dostanú informácie prostredníctvom dožiadaného správcu dane v inom členskom štáte Európskej únie. Vychádzajúc z § 24 ods. 4 Daňového poriadku použitie informácie poskytnutej na základe Nariadenia č. 904/2010 je legitímnym dôkazom slúžiacim k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane.

11. Námietky žalobkyne vo vzťahu k správcovi dane, že svojou činnosťou nesprávne posúdil dodanie tovaru od spoločnosti MMC SLOVAKIA s.r.o. a AXIA TRADE a.s. nepriznaním odpočítania dane, ako aj nesprávnym posúdením podmienok na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu v prípade spoločnosti Fortis-Invest Kft., AGRO SUGO Kft. a Impostor s.r.o. správny súd považuje tiež za nedôvodné. S týmito námietkami sa podrobne vysporiadal žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia. Žalobné námietky sú totožné s odvolacími námietkami, ktorými sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí zaoberal.

12. K namietanému nedostatočne zistenému skutkovému stavu správny súd len uviedol, že 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. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, keďže správca dane prostredníctvom inštitútu daňovej kontroly preveruje základ dane a iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Preto je aj na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť dôkaznú silu a schopnosť vrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania vyvodí, s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré má v priebehu konania k dispozícii.

13. V prípade žalobkyňou uplatneného nároku na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty za dôvody deklarovaných uskutočnených intrakomunitárneho dodania tovaru v Maďarskej republike a Českej republike bolo rozhodujúcou skutočnosťou v rámci preukazovania oprávnenosti jeho nároku preveriť základné atribúty určujúce podmienky oslobodenia od dane, ktorými je jednoznačne uskutočnenie prepravy deklarovaného tovaru do iného členského štátu, čo je povinný preukázať platiteľ dodávajúci tovar do iného členského štátu bez ohľadu na jeho dobromyseľnosť alebo prípadnú neobozretnosť pri výbere spoľahlivých obchodných partnerov, čo do osoby odberateľa v členskom štáte alebo prepravcu tovaru. Z vyššie uvedených dôvodov správca dane aj preveroval u žalobkyne, či si uplatnila oslobodenie od dane oprávnené, pričom dospel k záveru, že žalobkyňa nepreukázala splnenie podmienok uvedených pre oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 až 4 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“). Žalobkyňa síce predložila faktúry a prepravné doklady, avšak povinnosťou správcu dane nebolo len vyhodnotiť tieto doklady iba z formálneho hľadiska, ale aj preverovať, či k uskutočneniu deklarovaného obchodu došlo tak, ako je to uvádzané na týchto predložených dokladoch. Žalobkyňa v konaní neunesla dôkazné bremeno a nepreukázala, že k dodaniu tovaru do iného členského štátu skutočne došlo, a preto jej správca dane nepriznal nárok na oslobodenie od dane.

14. Pokiaľ žalobkyňa poukazuje na rozsudky Európskeho súdneho dvora vo veci Mahageben Kft. zo dňa 21.06.2012 a argumentuje, že skutočnosť, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenia zakladajúce právo na odpočítanie dane sú súčasťou podvodu týkajúceho sa DPH, musí preukázať daňový orgán, správny súd tak, ako aj žalovaný konštatoval, že z obsahu odôvodnenia rozhodnutia správcu dane a žalovaného nevyplýva, že by žalobkyňi správca dane nepriznal nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty a oslobodenie od dane z titulu intrakomunitárneho dodania preto, že mal objektívne preukázané, že žalobkyňa vedela alebo mala vedieť, že plnenia zakladajúce právo na odpočítanie dane sú súčasťou podvodu, preto aj aplikácia tohto rozsudku je právne irelevantná.

15. O nároku na náhradu trov konania rozhodol krajský súd podľa § 167 ods. 1 a § 168 S.s.p. tak, že účastníkom konania nárok na náhradu trov konania nepriznal.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

16. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. g), h) S.s.p. v ktorej navrhla kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie.

17. Sťažovateľka namietala, že preukázala dodanie tovarov z tuzemska do iného členského štátu a z tohto dôvodu došlo k preneseniu dôkazného bremena na žalovaného. Sťažovateľka nesúhlasí s prenesením dôkazného bremena na ňu ako daňový subjekt, pričom poukázala na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011.

18. Sťažovateľka konala s obvyklou starostlivosťou a za tovar dostala riadne zaplatené. Žalovaný v konaní nepreukázal, že by sťažovateľka mala alebo objektívne mohla mať vedomosť o prípadnom protiprávnom konaní na strane kupujúceho. Podľa jej názoru nie je možné od nej požadovať overovanie fungovania obchodných partnerov nad rámec obvyklej starostlivosti. Zo žiadnych dôkazov nevyplýva, že by sťažovateľka vedela alebo mala vedieť, že transakcie majú byť súčasťou akéhokolvek podvodu alebo protiprávneho konania.

19. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že napadnutý rozsudok krajského súdu považuje za správny a zákonný, a preto navrhol kasačnému súdu, aby kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

### IV.

#### Právny názor Najvyššieho súdu

20. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyselne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. 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 28. apríla 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

21. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľka domáhala zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie prvoinštančného správneho orgánu, ktorým bol sťažovateľke určený rozdiel v sume 85.947,24 € za zdaňovacie obdobie august 2012, 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, ako aj rozhodnutie prvoinštančného správneho orgánu a konania týmto rozhodnutiam predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľky sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa kasačný súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil správny súd zo zistení uvedených správnymi orgánmi ako aj sťažovateľkou, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise.

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

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

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

25. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

26. 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.

27. 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.

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

29. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

30. Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

31. Podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

32. Podľa § 19 ods. 1 veta prvá a druhá zákona č. 222/2004 Z.z. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

33. Podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

34. Podľa § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4

a) kópiou faktúry,

b) dokladom o odoslaní tovaru, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ poštovým podnikom, alebo kópiou dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené odberateľom alebo osobou ním poverenou prevzatie tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ osobou inou ako poštovým podnikom; ak platiteľ takú kópiu dokladu o preprave tovaru nemá, prevzatie tovaru v inom členskom štáte je povinný preukázať iným dokladom,

c) potvrdením o prijatí tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ alebo odberateľ; toto potvrdenie musí obsahovať

1. meno a priezvisko odberateľa alebo názov odberateľa a adresu jeho sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo adresu miesta, kde sa obvykle zdržiava,

2. množstvo a druh tovaru,
  3. adresu miesta a dátum prevzatia tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, alebo adresu miesta a dátum skončenia prepravy, ak prepravu tovaru vykoná odberateľ,
  4. meno a priezvisko vodiča pozemného motorového vozidla uvedené paličkovým písmom a jeho podpis,
  5. evidenčné číslo pozemného motorového vozidla, ktorým sa uskutočnila preprava tovaru, a
- d) inými dokladmi, najmä zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar, dokladom o platbe za prepravu tovaru.
35. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.
36. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. 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.
37. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. 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.
38. Podľa § 69 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je povinný platiť daň, ak tento zákon neustanovuje inak.

39. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 S.s.p. dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

40. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi 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.

41. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, 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 vecí čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré 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.

42. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrďia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy

vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

43. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 28 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 42 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim 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.“ Z uvedených dôvodov považoval kasačný súd námietku sťažovateľky týkajúcej sa prenesenia dôkazného bremena na žalovaného za nedôvodnú. Ďalej kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, podľa ktorého „...Najvyšší súd SR zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu...“

44. Judikatúra kasačného súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd príkladmo poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017. Aplikácia v kasačnej sťažnosti sťažovateľkou uvedeného rozhodnutia vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2011 sa tak viac-menej obmedzuje na formálne požiadavky na predkladané doklady, v zmysle aktuálnej konštantnej judikatúry však od celkovej dôkaznej situácie závisí, či na preukázanie práva na odpočet dane je potrebné v dokazovaní pokračovať ďalej.

45. Podľa názoru kasačného súdu je nutné si uvedomiť postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustáľuje zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku a) skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočností, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b) skutočností, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou je aj realita dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľka tvrdí, že k dodaniu tovaru do iných členských štátov na základe predložených faktúr skutočne došlo, zaťažuje ju dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

46. Kasačný súd ďalej uvádza, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon č. 222/2004 Z.z. vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane a oslobodenie od dane súčasné splnenie

tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (obdobne rozhodnutie Najvyššieho súdu sp. zn. 8Sžf/26/2014).

47. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar resp. službu dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť. Vzhľadom na to, že ide o písomnosti, ktoré je možné pomerne ľahko vyhotoviť na počítači s tlačiarňou, ich vierohodnosť je potom podporená osobou ich vystaviteľa, ktorý ich spravidla podpisuje, ale aj podnikateľským zázemím a minulosťou dodávateľa. V prípade, že zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že takéto písomnosti naozaj odrážajú (a teda dokladujú) uskutočnené zdaniteľné plnenie, je možné v nich obsiahnuté informácie považovať za relevantný či rozhodujúci dôkaz. Správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predložených faktúrach. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na sťažovateľke, aby predložila také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo v prejednávacom prípade nenastalo.

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

49. Kasačný súd poukazuje na to, 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 rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popisali zistený skutkový stav, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľky. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t. j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

50. Kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 241/07-44, 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.

51. Podľa názoru kasačného súdu správca dane od sťažovateľky oprávnene vyžadoval v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok uvedených v zákone č. 222/2004 Z.z. na preverenie nároku sťažovateľky na oslobodenie od dane a na doloženie oprávnenosti uplatneného práva na odpočítanie dane. Kasačný súd podotýka, že právna otázka rozloženia dôkazného bremena, resp. nutnosti jeho unesenia zo strany daňového subjektu, bola obdobne vyriešená i v predchádzajúcich rozhodnutiach najvyššieho súdu, napr. v rozsudku sp. zn. 8Sžf/36/2010 z 28.04.2011, podľa ktorého „Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Existenciu zákonných podmienok pre nárok na odpočet musí preukázať platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje.“ Rovnako aj v rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 2Sžf/52/2010 z 21.09.2011, podľa ktorého „Z dikcie § 49 ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže odpočítať DPH, pričom základná podmienka je, aby išlo o tovary, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom DPH. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú žalobcovo tvrdenie o tom, že predmetný tovar bol dodaný spol. J., s.r.o.“

52. K námietke sťažovateľky, že nie je možné od nej požadovať overovanie fungovania obchodných partnerov nad rámec obvyklej starostlivosti kasačný súd uvádza, že nie je dôvodná. Kasačný súd dáva do pozornosti právny názor vyjadrený v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/97/2009 zo dňa 06.07.2010, v ktorom sa uvádza: „Najvyšší súd opätovne na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ naplní jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 2 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. oprávnené“.

53. Súdny dvor vo svojej judikatúre taktiež konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH; a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Taktiež Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, rozsudky ESD vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). Možno preto určiť opatrenia, ktoré možno, v tom ktorom prípade, požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom.

54. Správca dane mal právo preveriť realnosť obchodov sťažovateľky. Bolo na sťažovateľke, aby predložila dôkazy svedčiacie o tom, že zdaniteľné obchody a spôsob ich prevedenia ako i komunikácia s dodávateľmi sa nijako neodlišuje od ňou vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru alebo jej obchodných zvyklostí. Je na nej, akým spôsobom preukáže komunikáciu s dodávateľmi, spôsob preverovania množstva a kvality tovaru, jeho súlad s požiadavkou uvedenou v objednávke, dodanie tovaru do iného členského štátu a pod.

55. V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Už samotné zistenie skutočnosti, že dodávateľ nie je ekonomicky činný, nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky, pohyb tovaru a finančných prostriedkov nie je odzrkadlený v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení daňového subjektu o realite jeho dodávok. Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane sťažovateľky v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, pretože sťažovateľka je zaťažená dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní. Žalobkyňa v danom prípade síce predložila faktúry a prepravné doklady, avšak povinnosťou správcu dane nebolo len vyhodnotiť tieto doklady iba z formálneho hľadiska, ale aj preverovať, či k uskutočneniu deklarovaného obchodu došlo tak, ako je to uvádzané na týchto predložených dokladoch. Žalobkyňa však v konaní neunesla dôkazné bremeno a nepreukázala, že k dodaniu tovaru do iného členského štátu skutočne došlo, a preto jej správca dane správne nepriznal nárok na oslobodenie od dane.

56. Kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/66/2014 zo dňa 09.06.2015, podľa ktorého „Neobstoja teda námietky žalobcu uvedené v odvolaní, že správca dane, ani žalovaný neprodukovali žiaden dôkaz preukazujúci vedomosť žalobcu o podvodnom konaní jeho dodávateľa, za čo zároveň nemožno pričítať zodpovednosť na ťarchu žalobcu a rozširovať tak mieru jeho dôkazného bremena. Odvolací súd s poukazom na § 29 ods. 8 zákona o správe daní pripomína, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02, Zb. s. I-5337, bod 76, ako aj z 21. februára 2006, Halifax, a. i., C-255/02, Zb. s. I. 1609, bod 71).“

57. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ (C-273/11 Mecsek - Gabona) vyplýva, že na získanie oslobodenia od dane znáša dôkazné bremeno dodávateľ tovaru, ktorý musí preukázať, že stanovené podmienky oslobodenia od dane, vrátane podmienok zavedených členskými štátmi na zabezpečenie správnej a jednoduchej aplikácie oslobodení a na zabránenie akémukoľvek podvodu, daňovému úniku či prípadnému zneužitiu, boli splnené. Predloženie falošných dokladov alebo faktúr, ako aj akákoľvek iná manipulácia s dôkazmi môže brániť správne mu vyberaniu dane a následne správne mu fungovaniu spoločného systému DPH. Preto ak platiteľ nesplní povinnosti, ktoré mu ukladá vnútroštátny predpis o dani z pridanej hodnoty v oblasti dokazovania oslobodenia dodania tovaru do iného členského štátu od dane z pridanej hodnoty, nie je možné mu priznať oslobodenie od dane.

58. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že s právnymi námietkami sťažovateľky sa krajský súd v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 S. s. p. ako nedôvodnú zamietol.

59. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľke, ktorá v tomto konaní nemala úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S. s. p.) a rovnako aj žalovanému nárok na ich náhradu nepriznal v súlade s § 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 168 S. s. p.

60. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3 : 0.

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostředek není přípustný.