

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 10Sžfk/1/2018  
Identifikačné číslo spisu: 1016202568  
Dátum vydania rozhodnutia: 24.10.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Zuzana Ďurišová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:1016202568.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Ďurišovej a členov senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., v právnej veci žalobkyne JOPI TRADE, spol. s r. o., so sídlom Vlčany 155, 925 84 Vlčany, IČO: 34 127 313, zastúpená advokátskou kanceláriou Nagy & Partners, s.r.o., so sídlom Športová 470/11, 924 01 Galanta, IČO: 36 869 341, proti žalovanému (sťažovateľovi) Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná ulica 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.: 103947325/2016 zo dňa 20.09.2016, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/272/2016-225 zo dňa 14. septembra 2017, takto

### rozhodol:

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

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

### Odôvodnenie

#### I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty, ako prvoinštančný správny orgán, rozhodnutím č. 103406914/2016 dňa 27.06.2016, vyrubil žalobkyni podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení neskorších zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) rozdiel dane v sume 94.666,31 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2011. V rozhodnutí uviedol, že z dokladov zabezpečených správcom dane v priebehu výkonu daňovej kontroly a dôkazov predložených platiteľom vo vyrubovacom konaní platiteľ pri odpočítaní dane z faktúr od dodávateľa KOLO-KOMPANY, spol. s r. o. nepreukázal reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu a vznik daňovej povinnosti v tuzemsku, ktorá je zákonnou podmienkou vzniku práva na dopočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Keďže nebolo preukázané reálne dodanie tovaru dodávateľom KOLO-KOMPANY, spol. s r. o. a tým vznik daňovej povinnosti v tuzemsku podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH,

nevzniklo ani žalobkyni právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný rozhodnutím č. 103947325/2016 dňa 20.09.2016 prvoinštančné rozhodnutie potvrdil. Rozhodnutie odôvodnil tým, že v danom prípade neboli splnené podmienky zákona o DPH na uplatnenie práva na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr za nákup pohonných látok od dodávateľa KOLO-KOMPANY, spol. s r. o. a námietky žalobkyne hodnotil ako neopodstatnené.

## II.

Konanie na krajskom súde

3. Krajský súd napadnutým rozsudkom podľa § 191 ods. 1 písm. d), písm. e) zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

4. V odôvodnení uviedol, že úlohou súdu v prejednávanej veci bolo preskúmať zákonnosť rozhodnutia žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie prvoinštančného správneho orgánu. Na základe zistených skutočností uvedených v časti II. odseku 3. - 10., v časti III. odseku 11. - 18., v časti IV. odseku 19. - 31. tohto rozsudku, krajský súd má za to, že v prejednávanej veci ide o druhovo totožný predmet konania ako v konaní vedenom na krajskom súde pod sp. zn. 6S/270/2016, v ktorom bol vyhlásený rozsudok dňa 14.09.2017 s tým, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je potrebné zrušiť podľa § 191 ods. 1 písm. d), písm. e) S.s.p. a vec mu vrátiť na ďalšie konanie. V uvedenej veci sa jednalo o tú istú žalobkyňu, u ktorej vykonal Daňový úrad daňovú kontrolu DPH podľa zákona č. 222/2004 Z.z. za zdaňovacie obdobie január až december 2011 a rozhodnutím č. 103406677/2016 z 27.06.2016 žalobkyni vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2011 vo výške 5.773,- EUR (v prejednávanej veci krajský súd preskúmava zdaňovacie obdobie jún 2011). Predmetom obchodného vzťahu bolo dodanie tovaru - motorová nafta dodávateľom POLARON, s.r.o., ktorý tovar vyfakturoval a mal zabezpečiť prepravu tovaru. Rovnako išlo o tuzemský obchod, predmetom súdneho prieskumu boli rovnaké námietky (posúdenie obstarania - dodania tovaru spoločnosťou POLARON, s.r.o., nesprávny procesný postup Daňového úradu, nevysporiadanie sa so skutočnosťami uvedenými vo vyjadrení žalobkyne k zápisnici o ústnom pojednávaní zo 14.06.2016). Vzhľadom na uvedené krajský súd podľa § 140 S.s.p. už len v celom rozsahu odkazuje na právne závery uvedené rozsudku Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 6S/270/2016 zo 14.09.2017 v časti V. odsek 74. - 79. a v časti VI. odsek 80. - 82., 85. - 90.. V tejto súvislosti správny súd dodal, že hoci ide o obdobný predmet konania a právny problém, nie sú tu dané procesné podmienky prekážky rei iudicatae ani prekážky litispendencie.

5. Krajský súd má za to, že správca dane nedostatočne zistil skutkový stav vo vzťahu k ďalším dodávateľom tovaru pre spoločnosť KOLO-KOMPANY, s.r.o. tak, aby bolo možné objasniť, či išlo o obchodný reťazec alebo nie (správca dane vôbec neskúmal faktické dodanie tovaru pre KOLO-KOMPANY, s.r.o. od dodávateľov ČEPRO, a.s. a POLARON, s.r.o., ktorých v svedeckej výpovedi identifikoval konateľ KOLO-KOMPANY, s.r.o.), či niekto z dodávateľov sa mohol dopustiť nezákonnosti a či žalobkyňa ako dotknutá osoba vedela, mala vedieť alebo mohla vedieť, že predmetné plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu dodávateľa alebo jeho predchádzajúceho dodávateľa v rámci obchodného reťazca, ak išlo o obchodný reťazec, čo je úlohou správcu dane zistiť.

6. V súvislosti s objasnením celého obchodu krajský súd poukázal na skutočnosť, že správca dane sa vôbec nevenoval a nevysporiadal s rámcovou kúpnu zmluvou z 25.02.2011 špecifikovanou v bode 21. tohto rozsudku, s rámcovou kúpnu zmluvou z 25.03.2011 špecifikovanou v bode 22. tohto rozsudku, ktoré s poukazom na ich obsah a výmenu strán obchodného vzťahu môžu mať priamy súvis a dopad na objasnenie skutkových okolností. Medzi žalobkyňou a žalovaným nebolo sporné, že žalobkyňa pri prehliadke kancelárskych priestorov odovzdala NAKA všetky účtovné, daňové a iné doklady. Preto ak mal správca dane pochybnosť o reálnom uskutočnení obchodu a preprave tovaru, bolo k rozhodnutiu správcu dane potrebné zabezpečiť aj iné dôkazy, čo síce správca dane vykonal, avšak pre závery uvedené v predmetných rozhodnutiach neboli podľa názoru súdu dostatočné, nepochybne preukazujúce

tvrdenia žalovaného. A ako dôkaz možno v zmysle ustanovenia § 24 ods. 4 zákona o správe daní použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecnými právnymi predpismi.

7. Vzhľadom na vyššie uvedené krajský súd konštatoval, že rozhodnutie žalovaného je predčasné a tým vecne nesprávne, nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov a nedostačujúce zistenie skutkového stavu na riadne posúdenie veci, a preto ho podľa § 191 ods. 1 písm. d), písm. e) S.s.p. zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

8. O trovách konania rozhodol krajský súd podľa § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že úspešnej žalobkyni priznal voči žalovanému nárok na náhradu trov konania.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

9. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, a to z dôvodu, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci. Nesprávnosť právneho posúdenia spočíva podľa sťažovateľa v nesprávnom posúdení zisteného skutkového stavu krajským súdom.

10. Podľa názoru sťažovateľa všetky skutočnosti boli tak správcom dane ako aj žalovaným riadne uvedené v odôvodneniach zrušených rozhodnutí, odôvodnenie obsahovalo všetky skutočnosti zistené správcom dane a zároveň boli tieto skutočnosti aj vyhodnotené a v logických krokoch zhodnotené. Zároveň boli v zrušených rozhodnutiach uvedené aj úvahy správcu dane s príslušnými hmotno-právnymi a procesnými predpismi, ktoré boli žalobkyňou porušené. Zrušené rozhodnutie žalovaného ako aj správcu dane podľa názoru sťažovateľa dáva jasne a zrozumiteľne odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom konania a zároveň pre vyslovenie právneho záveru mal správca dane ako aj žalovaný dostatok dôkazov. Sťažovateľ nesúhlasí so záverom krajského súdu, že v rozhodnutiach absentuje posúdenie merita veci podporené úvahami žalovaného, a že rozhodnutia sú predčasné, nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov a nedostatočne zistený skutkový stav.

11. Sťažovateľ ďalej uviedol, že správca dane pri daňovej kontrole a následnom vyrubovacom konaní, ako aj sťažovateľ v odvolacom konaní postupovali v súlade s ustanoveniami Daňového poriadku. Na vyslovenie záveru mali dostatok dôkazov, ktoré boli získané a hodnotené v súlade s § 24 ako aj v súlade so základnými zásadami správy daní uvedenými v § 3 Daňového poriadku. Zrušené rozhodnutia žalovaného a aj správcu dane sú preskúmateľné, zrozumiteľné, dostačujúce a riadne odôvodnené s vyhodnotenými všetkými skutkovými zisteniami a okolnosťami týkajúcich sa sporných obchodných transakcií. Pre úplnosť dodal, že zrušené rozhodnutie žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty, bolo preskúmané Ministerstvom financií Slovenskej republiky, ktoré prijalo záver, že nie je dôvod na zrušenie alebo zmenu rozhodnutia žalovaného podľa § 77 ods. 3 Daňového poriadku. Vzhľadom na uvedené sťažovateľ navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

12. Žalobkyňa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedla, že krajský súd riadne zistil skutkový stav veci, na základe vykonaných dôkazov dospel k správne právnemu záveru a svoje rozhodnutie riadne zdôvodnil. Žalovaný v kasačnej sťažnosti neuviedol žiadnu skutočnosť, ktorú by neuviedol v konaní pred krajským súdom, resp. v administratívnom konaní, pričom opakovane a účelovo vytrháva skutočnosti z kontextu a prispôbuje ich svojej schéme nezákonnej argumentácii a postupu v daňovom konaní. V plnom rozsahu zotrvala na podanej žalobe. Stotožnila sa so závermi krajského súdu uvedenými v napadnutom rozsudku.

### IV.

#### Právny názor Najvyššieho súdu SR

13. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S. s. p.) postupom podľa § 492 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 kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania podľa ustanovenia § 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 24.10.2018 (§ 137 ods. 2 S.s.p.).

14. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zrušil rozhodnutie sťažovateľa, ktorým potvrdil rozhodnutie prvoinštančného správneho orgánu o vyrubení rozdielu dane žalobkyni, 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 sťažovateľa, ako aj rozhodnutie prvoinštančného správneho orgánu a konania týmito rozhodnutiami predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybníť 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 žalovaným správnym orgánom ako aj žalobkyňou, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise.

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. 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 (§ 3 ods. 2 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 (§ 3 ods. 3). Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre vyrubenie alebo vybratie dane (§ 3 ods. 6). Daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti (§ 3 ods. 7). Právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d/ pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane (§ 3 ods. 8).

Podľa § 24 ods. 1, 2, 3, 4 a 5 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje 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, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. 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. 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. 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.

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.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o DPH, predmetom dane je

- a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- b) poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len „členský štát“),
- d) dovoz tovaru do tuzemska.

Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

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

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

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.

Podľa § 46 ods. 9 Daňového poriadku, daňová kontrola je ukončená dňom

- a) doručenia protokolu podľa odseku 8,
- b) doručenia oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok podľa § 48 ods. 2, alebo
- c) zániku nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu (ods. 9)

Podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku, lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61. Ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu, druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 mesiacov (ods. 10).

Podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku, správca dane daňové konanie

- a) preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke,

b) môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

15. Kasačný súd po preskúmaní spisového materiálu krajského súdu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k záveru, že kasačné námietky sťažovateľa nie sú dôvodné. V tejto súvislosti kasačný súd odkazuje na odôvodnenie rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/1/2018 zo dňa 27.09.2018, ktorý rozhodoval v takmer totožnej veci s tými istými účastníkmi konania.

16. Po preskúmaní veci kasačný súd uvádza, že spornou otázkou v danom prípade je, či skutkový stav veci bol daňovými orgánmi v rámci správneho konania zistený dostatočne a úplne. Následne, či na základe takto zisteného stavu veci rozhodnutia žalovaného ako aj správca dane boli vydané v súlade so zákonom.

17. Keďže náležité zistenie skutkového stavu veci úzko súvisí s otázkou rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správca dane, kasačný súd považoval za potrebné zaujať právny názor k tomu, či zo skutkového stavu veci zisteného daňovými orgánmi bolo možné vyvodiť nimi prijatý záver, t. j. že žalobkyňa nespĺnila podmienky na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, nakoľko neunesla dôkazné bremeno v súvislosti s preukázaním reálnosti dodania tovaru - pohonných hmôt v zmysle dodávateľských faktúry od spoločnosti KOLO-KOMPANY, spol. s r. o.

18. Podľa názoru kasačného súdu zo svedeckej výpovede E. F., rovnako ani z ďalších dôkazov obstaraných správcou dane nebolo možné spoľahlivo a bez akýchkoľvek pochybností prijať záver, že žalobkyňa nepreukázala dodanie tovaru - pohonných hmôt od spoločnosti KOLO-KOMPANY, spol. s r.o. K argumentácii daňových orgánov, že E. F. nepredložil žiadne relevantné dôkazy týkajúce sa preukázania uskutočnenia prepravy predmetného tovaru je potrebné uviesť aj to, že uvedený svedok toho času už nebol konateľom dodávateľskej spoločnosti, a preto logicky tieto dôkazy správcovi dane ani nemohol predložiť. Napriek tomu však svedok vo svojej výpovedi popísal spôsob a okolnosti dodania tovaru.

19. V súvislosti s konštatovaním daňových orgánov, že žalobkyňa nepredložila žiadne relevantné dôkazy preukazujúce dodanie tovaru v zmysle dodávateľských faktúr je potrebné poznamenať i to, že žalobkyňa dokladmi, týkajúcimi sa kontrolovaných zdaniteľných plnení nedisponovala z dôvodu ich zaistenia policajnými orgánmi. Pokiaľ mal teda správca dane dôvodné pochybnosti o uskutočnení žalobkyňou deklarováných plnení, resp. nepovažoval doklady, poskytnuté mu policajnými orgánmi za postačujúce, bolo jeho povinnosťou pristúpiť k ďalšiemu dokazovaniu. Za takejto dôkaznej situácie, t. j. keď správca dane vyslovil pochybnosti o dodaní tovaru žalobkyňi bez toho, aby vykonal ďalšie dokazovanie, nemožno prijať ani záver o nespĺnení podmienok na odpočítanie dane v zmysle ustanovení zákona o DPH.

20. Kasačný súd sa stotožňuje so závermi daňových orgánov, že pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje odpočítanie dane, je jeho zákonnou povinnosťou preukázať, že má na vrátenie dane právny nárok. Následne je správca dane oprávnený a zároveň aj povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov zisťovať a preverovať základ dane alebo ine skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnené vrátenie DPH. Ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybní deklarováný zdaniteľný obchod, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil, inak nie je možné priznať nárok na vrátenie dane. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt, avšak nie absolútne, keďže v zmysle takéhoto výkladu by pri každom preverovaní dodávky tovaru alebo služby umožňoval správcovi dane poprieť túto dodávku. Kasačný súd poukazuje na to, že bez ohľadu na povahu dôkazov predložených daňovým subjektom je len na správcovi dane, aby zistenie skutkového stavu bolo presné a úplné a závisí výlučne od správca dane, aké dokazovanie za týmto účelom vykoná. Dôkazné bremeno vzniká daňovému subjektu v okamihu, keď správca dane zákonným spôsobom a jasne vyjadrí pochybnosti o tvrdení daňového subjektu. Ak správca dane má pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu a predložené

dôkazy nemieni akceptovať, potom je povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia daňového subjektu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené žalobkyňou. Kasačný súd poukazuje taktiež na to, že v zmysle konštantnej judikatúry „hodnotenie dôkazov v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov nemôže byť ľubovoľné“. O výklade daňových noriem daňovými orgánmi sa výstižne vyjadril aj Ústavný súd SR v náleze sp. zn. I. ÚS 241/07, keď uviedol, že ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený dodržiavaniu a rešpektovaniu práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom. Tiež je potrebné uviesť, že rozsah dôkazného bremena daňového subjektu je daný v ustanovení § 24 ods. 1 Daňového poriadku. Daňový subjekt preukazuje 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. Skutočnosti, vymedzené v § 49 ods. 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení nemožno vyvodit' dôkazné bremeno žalobkyne na právne vzťahy týkajúce sa jej dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Kasačný súd je názoru, že dôkazné bremeno daňového subjektu sa vzťahuje výlučne na preukázanie skutočností viažucich sa k jeho daňovej povinnosti, a navyše iba ku skutočnostiam ním tvrdeným. Správca dane preto nemôže vyzývať daňový subjekt k preukazovaniu skutočností, ktoré nevyplývajú z daňového priznania a ním podaných vysvetlení. Obdobne nie je možné od daňového subjektu požadovať preukazovanie skutočností týkajúcich sa daňovej povinnosti iného subjektu. Tiež má za to, že dôkazné bremeno, ktoré znáša daňový subjekt je limitované ustanovením § 24 ods. 1 až 3 Daňového poriadku, ktoré však v záujme zachovania ústavne konformného výkladu tohto ustanovenia nie je možné vykladať extenzívne na ťarchu daňového subjektu a zaťažiť ho preukázaním skutočností, ktoré svojou účasťou nezabezpečoval. Uvedené je podporené aj ustálenou judikatúrou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, napr. v rozhodnutí sp. zn. 3Sžf/67/2015, podľa ktorého „Vnútroštátnu právnu úpravu dane z pridanej hodnoty je potrebné vykladať s právom Európskej únie, s jej právnou úpravou pre túto nepriamu daň, Smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Z ustálenej judikatúry Európskeho súdneho dvora vyplýva právo členských štátov vnútroštátnym právom zabezpečiť v záujme ochrany oprávnených nárokov štátov na inkaso DPH podmienky na zamedzenie zneužívania jednotného systému DPH, avšak s prihliadnutím na zásadu proporcionality so zamedzením neprimeraného zásahu do práv platiteľov DPH na vrátenie DPH nimi zaplatenej v súvislosti so zabezpečením ich zdaniteľných plnení na vstupe. V tomto ohľade je úprava DPH vnímaná ako právo každého platcu DPH na odpočet DPH zaplatenej ním na vstupe vzťahujúce sa na všetky operácie, výroby a distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu, pričom otázka, či DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe. Uvedený výklad zásady neutrality DPH vyplýva z judikatúry Európskeho súdneho dvora, napr. rozsudky ESD v spojených veciach Kittel (C-439/04) a obchodná spoločnosť Recolta Recycling (C-440/04) a v spojených veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems (C-484/03)“

21. Podľa názoru kasačného súdu z rozsahu dokazovania vykonaného správcom dane nemožno spoľahlivo vyvodit' záver, že žalobkyňa v súvislosti s preukazovaním dodania deklarovaných plnení neunesla vlastné dôkazné bremeno pokiaľ sa týka okolností majúcich svoj pôvod na strane dodávateľskej spoločnosti. Výpoveďou bývalého konateľa dodávateľskej spoločnosti bolo navyše potvrdené uskutočnenie deklarovaných obchodov a rovnako bol popísaný i spôsob objednávanía a prepravy tovaru. Z dokazovania vykonaného správcom dane vyplynulo, že preprava tovaru bola vo vzťahu k spoločnosti KOLO-KOMPANY, spol. s r. o. vykonávaná jeho dodávateľom. Podľa názoru kasačného súdu, ak teda žalobkyňa disponovala existenciou materiálneho plnenia (čo v prípade žalobkyne nebolo spochybnené), vyčerpala vlastné dôkazné bremeno a správca dane pričítal žalobkyňi, ako daňovému subjektu, existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností (preprava/dodanie tovaru spoločnosti KOLO-KOMPANY, spol. s r. o.), ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno, tak za tejto dôkaznej situácie je potrebné podľa názoru kasačného súdu konštatovať neunesenie dôkazného bremena správcom dane ohľadom ním vznesených pochybností.

22. Kasačný súd tiež pripomína, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadnému zneužitiu systému dane z pridanej hodnoty, je cieľom uznaným a podporovaným Smernicou 2006/112/ES. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (rozsudok Súdneho dvora EÚ Bonic, C-285/11). Právo na odpočítanie dane však možno zdaniteľnej osobe zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa takýmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb (rozsudok Súdneho dvora EÚ Bonic, C-285/11, bod 40).

23. V tejto súvislosti je potrebné konštatovať, že je na správcovi dane, aby zisťoval, či sa dodávateľa žalobkyne dopustili podvodného konania, alebo nie. Skutočnosť, či žalobkyňa ako daňový subjekt vedela alebo mohla vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom alebo prípadne vedela alebo mohla vedieť, že ide o podvodné konanie, je dôkazným bremenom správu dane. Je preto úlohou žalovaného, aby podľa vnútroštátnych procesných pravidiel obsiahnutých v daňovom poriadku overil, či došlo k takémuto zneužívajúcemu prípadne podvodnému konaniu u dodávateľa žalobkyne, prípadne aj u žalobkyne samotnej, rovnako či žalobkyňa o takomto konaní vedela alebo musela vedieť, prípadne že sa podvodného konania aj zúčastnila. Kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/49/2010 zo dňa 30.6.2011, ktorý bol vydaný v obdobnej veci a v ktorom najvyšší súd prijal rovnaký záver, že dôkazné bremeno na preukázanie skutočnosti, či daňový subjekt vedel, alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, zaťažuje správcu dane.

24. Vo vzťahu k námietke sťažovateľa uvedenej v kasačnej sťažnosti, že nezákonnosť napadnutého rozhodnutia nebola potvrdená a ani pri preskúmaní rozhodnutia Ministerstvom financií Slovenskej republiky, ktoré prijalo záver, že nie je dôvod na zrušenie alebo zmenu rozhodnutia sťažovateľa podľa § 77 ods. 3 Daňového poriadku, kasačný súd uvádza, že táto skutočnosť nemá vplyv na výsledok súdneho konania a je zo strany kasačného súdu považovaná za právne irelevantnú. V konečnom dôsledku s uvedenou námietkou sa riadne vysporiadal aj krajský súd vo svojom odôvodnení rozhodnutia.

25. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že s právnymi námietkami sťažovateľa 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 nedôvodné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia.

26. Kasačný súd sa preto s poukazom na vyššie uvedené závery s napadnutým rozsudkom krajského súdu stotožnil a kasačnú sťažnosť podľa § 461 S.s.p. ako nedôvodnú zamietol.

27. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že žalobkyni, ako úspešnému účastníkovi konania o kasačnej sťažnosti, nárok na náhradu trov tohto konania priznal (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S. s. p.) V zmysle § 175 ods. 2 S.s.p. v spojení s dôvodovou správou k § 467 S.s.p. (teleologický výklad) o výške náhrady trov konania bude rozhodnuté samostatným uznesením krajského súdu.

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

#### **Poučenie:**

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