

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 4Sžfk/6/2019  
Identifikačné číslo spisu: 4017200420  
Dátum vydania rozhodnutia: 14.01.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4017200420.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Petry Príbelskej, PhD. v právnej veci žalobcu: BIOCENTRUM, s.r.o., SNP 57, Želiezovce, právne zastúpený: JÁNSKÝ & PARTNERS s.r.o., advokátska kancelária, Štúrova 13, Nitra, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100830856/2017 zo dňa 11. mája 2017, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu (kasačného sťažovateľa) proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.15S/15/2017-123 zo dňa 19. júna 2018, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.15S/15/2017-123 zo dňa 19. júna 2018 z a m i e t a .

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

### Odôvodnenie

1.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre podľa § 190 zák. č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100830856/2017 zo dňa 11.05.2017, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej len „správca dane“) č. 100275216/2017 zo dňa 13.02.2017, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel v sume 19.423,17 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie september 2015. O trovách konania rozhodol súd tak, že žalovanému ich náhradu nepriznal.

2. Krajský súd z predloženého administratívneho spisu žalovaného, súčasťou ktorého je i spis správca dane súd zistil, že v daňovom priznaní k DPH za zdaňovacie obdobie september 2015 si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane v sume 19.423,17 € na základe faktúr a dokladov vyhotovených elektronickou registračnou pokladnicou (ďalej „ERP“) za nákup materiálu a chemikálií od dodávateľa HANTER s.r.o. Daňová kontrola DPH za zdaňovacie obdobie júl 2015 až september 2015 začala u

žalobcu dňa 28.04.2016, na základe oznámenia správcu dane zo dňa 04.04.2016. Dňa 09.06.2016 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní za prítomnosti konateľa žalobcu, na ktorom bolo konštatované, že žalobca si nesplnil povinnosť predložiť v lehote 10 dní pokladničné doklady za mesiac september 2015, uloženú v zápisnici o ústnom pojednávaní dňa 28.04.2016. Dňa 19.07.2016 bola za prítomnosti konateľa žalobcu spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní vo veci výsluchu svedka V. R. V., ktorý uviedol, že bol splnomocnený spoločnosťou HANTER s.r.o. na všetky záležitosti, ktoré s touto spoločnosťou súvisia od januára 2015. Správca dane podaním zo dňa 14.11.2016 oboznámil žalobcu s priebehom a predbežnými výsledkami daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie júl až september 2015, pričom žalobca bol oboznámený s jeho právami, t. j. vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia, predloženia nových dôkazov, dokladov a vyjadrení. Na výzvu správcu dane o predloženie nových dôkazov, žalobca nové dôkazy nepredložil.

3. Správca dane vyhotovil dňa 09.01.2017 protokol z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie júl až september 2015, ktorý bol spolu s výzvou zo dňa 09.01.2017 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole žalobcovi doručený dňa 18.01.2017. Z úradného záznamu správcu dane zo dňa 13.02.2017 vyplýva, že žalobca sa do 15 pracovných dní, t. j. do 08.02.2017 k protokolu nevyjadril a nepredložil žiadne dôkazy. Dňa 13.02.2017 správca dane vydal rozhodnutie, ktorým za zdaňovacie obdobie september 2015 žalobcovi určil daň v sume 1.885,90 € (rozdiel dane na úhradu 19.423,17 € - 17.537,27 €, t. j. nadmerný odpočet uplatnený žalobcom).

4. O odvolaní žalobcu proti rozhodnutiu správcu dane rozhodol žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím zo dňa 11.05.2017 tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný konštatoval, že dodanie tovaru pre žalobcu nepotvrdil ani vo veci vypočutý p. Ľ. R. (konateľ dodávateľa HANTER s.r.o.) a správcovi dane nepredložil žiadne doklady preukazujúce hospodárske operácie a účtovné prípady dodávateľa. Doklady nepredložil správcovi dane ani vo veci vypočutý svedok R. V. V., ktorý bol údajne splnomocnený konať v mene dodávateľa. Žalovaný mal za to, že z obsahu splnomocnenia zo dňa 10.02.2015, predloženého správcovi dane vyplýva, že svedok nebol splnomocnený spoločnosťou HANTER s.r.o., ale bol splnomocnený Ľ. R.. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí dospel k záveru, že v priebehu daňovej kontroly nebolo preukázané, že žalobcom deklarovaný dodávateľ žalobcovi uvedený druh tovaru, v uvedenom objeme a cene reálne aj dodal. Ak nebolo preukázané, že dodávateľ tovar dodal, nevznikla mu potom z tohto titulu ani daňová povinnosť. Ak teda nedošlo ku vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa, žalobca ako odberateľ si nemohol uplatniť právo na odpočítanie dane z dokladov z ERP a z prijatých faktúr, nakoľko tieto dokumenty neboli vystavené na základe reálneho plnenia uskutočneného zo strany subjektu na nich uvedenom ako dodávateľ (platiteľ dane).

5. Krajský súd, vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu, preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 11.05.2017, pričom dospel k záveru, že podaná žaloba nie je dôvodná. K tvrdeniu žalobcu o splnení všetkých zákonom stanovených podmienok na odpočítanie DPH pri dodaní tovarov od spoločnosti HANTER s.r.o. krajský súd uviedol, že predloženie dokladov - faktúr a dokladov z ERP za zdaňovacie obdobie september 2015 je len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ale nie je tým preukázaná realita a realizácia obchodnej transakcie podľa predložených faktúr. S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcom dane mal krajský súd za to, že žalobcom deklarovanému dodávateľovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť na DPH a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane.

6. Krajský súd nemal pochybnosti o tom, že dodanie tovarov žalobcovi spoločnosťou HANTER s.r.o. nie je preukázané žalobcom predloženými dokladmi vystavenými v kontrolovanom zdaňovacom období september 2015, ale ani výpoveďou konateľa dodávateľa spoločnosťou HANTER s.r.o. p. Z. (nevedel uviesť od koho spoločnosť nakupovala tovar, nemal žiadne doklady, v mene spoločnosti mal konať p. V. V. R.). Svedok V. R. V. uviedol, že bol splnomocnený na riešenie všetkých záležitostí spoločnosti HANTER s.r.o. od januára 2015. Vykonával prepravu a predaj chemikálií, ktoré objednával z Maďarska od spoločnosti FERRO GLOBUS Budapešť. Nevedel uviesť presnú adresu sídla ani identifikačné údaje tohto obchodného partnera. V dodatočne podaných daňových priznaniach za 2. a 3. štvrtrok 2015 spoločnosť HANTER s.r.o. ako dodávateľ žalobcu nedeklarovala žiadne nadobudnutie tovarov z iného členského štátu, nepredložila ani žiadne daňové a účtovné doklady. Z výpovede uvedeného svedka

vyplývalo, že v mene spoločnosti HANTER s.r.o. konal len on osobne, nikto iný. Podľa názoru krajského súdu by za tejto situácie bol eventuálny výsluch ďalšieho konateľa spoločnosti HANTER s.r.o. p. W. nadbytočný, ktorý by nezrejmlil obchodný vzťah medzi touto spoločnosťou a žalobcom.

7. K námietkam žalobcu ohľadne dôkazného bremena na preukázanie dodania tovarov krajský súd uviedol, že v predmetnej veci dôkazná povinnosť neprešla na správcu dane, nakoľko táto je v daňovom konaní primárne na strane žalobcu, ktorý má povinnosť svoje tvrdenie o deklarovanej obchodnej transakcii i náležite preukázať, čo bolo žalobcovi v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania správcom dane v súlade so zákonom i umožnené. Odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2015 nebolo žalobcovi uznané z dôvodu, že žalobca nepredložil a neoznačil žiadne dôkazy preukazujúce reálny obsah faktúr a reálne nadobudnutie tovarov od deklarovaného dodávateľa, v dôsledku čoho bolo potom spochybnené žalobcom deklarované prijatie plnenia od tohto dodávateľa, pričom žalobca tieto pochybnosti v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania neodstránil.

8. Krajský súd tak dospel k záveru, že skutkový stav zistený správcom dane a žalovaným je dostatočný, vychádza nielen z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale predovšetkým zo zistení, že týmto dokladom absentuje materiálny podklad (nebolo preukázané, že tovary dodal deklarovaný dodávateľ, resp. nebolo preukázané, kto vôbec tieto tovary dodal). Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať k nim stanovisko. Záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) platnom v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia, pričom súd nezistil ani žiadne procesné pochybenia daňových orgánov, ku ktorým by musel prihliadať.

2.

9. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca („kasačný sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) a f) SSP a navrhol kasačnému súdu, aby v zmysle ust. 462 ods. 2 SSP zmenil napadnutý rozsudok tak, že žalobe vyhovie a zruší rozhodnutie žalovaného č. 100355343/2017 zo dňa 24.02.2017 (pozn. kasačného súdu - ide o nesprávne číslo rozhodnutia žalovaného, ktoré sa týka určenia rozdielu dane vo výške 14.516,87 € na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2015).

10. Žalobca mal za to, že krajský súd sa nezaoberal námietkami žalobcu, uvedenými v podanej žalobe i vo vyjadreniach alebo predneseným na pojednávaní pred krajským súdom. Žalobca trval na tom, že žalovaný, resp. správca dane nepostupoval v súlade s ust. § 24 daňového poriadku, keď v dokazovaní nepostupoval tak, aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a tento nesprávny postup žalovaného, resp. správcu dane napokon nesprávne posúdil aj súd. V tejto súvislosti opätovne namietal nesprávny a teda nezákonný postup žalovaného, resp. správcu dane ohľadom overovania označených maďarských zahraničných dodávateľov, ktoré overoval internetovými stránkami, internetovým vyhľadávačom a nie postupom, na to vyžadovaným, t. j. a to požiadanim o medzinárodnú výmenu informácií vo veci preverenia dodania tovaru z Maďarskej republiky v zmysle Nariadenia 2003/1798/ES.

11. Žalobca uviedol, že súd odôvodnenie svojho rozhodnutia postavil de facto na nepreukázaní reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia, t. j. dodaní tovaru žalobcovi, teda jeho dôkaznej núdzi, ktorý však žalovaný, resp. správa dane spôsobili tým, že nevykonali ďalšie, žalobcom navrhované dokazovania, resp. nezistili spoľahlivo skutkový stav, keď navyš nepostupovali zákonom požadovaným spôsobom (dožiadanim cudzích daňových orgánov v zmysle Nariadenia 2003/1798/ES) s tým, že opakovaně súd odkázal na judikatúru slovenských súdov. Tieto odkazy a ani napadnuté rozhodnutie súdu nepovažoval za eurokonformné, pretože dôvody, závery a rozhodnutie priamo odporujú judikatúre Súdneho dvora EÚ, konkrétne napr. Rozsudku Súdneho dvora EÚ č. C - 142/11, P. Y. proti Némzeti Adó - és Vámhivatal Dél - alföldi Regionális Adó Főigazgatósága zo dňa 21.6.2012. Ak vo veci nebolo preukázané, že by žalobca mal, alebo musel (dodávateľ žalobcu bol v čase dodávok registrovaný platiteľ DPH) mať vedomosť o tom, že by vystaviteľ faktúry /dodávateľ žalobcu mal konať nečestne alebo mal

vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočítanie DPH je súčasťou daňového podvodu zo strany tohto vystaviteľa, nemožno právo žalobcu na odpočet DPH zamietnuť. Žalobca namieta, že súd sa touto opakovane prednesenou argumentáciou žalobcu v odôvodnení svojho rozhodnutia vôbec nevysporiadal, keď odôvodnenie v tomto smere neobsahuje akúkoľvek zmienku, prečo rozhodnutia Súdneho dvora ES nebral súd do úvahy, neriadil sa nimi, považoval ich za nesprávne a/alebo neaplikovateľné na predmetnú vec.

3.

12. Ku kasačnej sťažnosti žalobcu sa vyjadril žalovaný podaním zo dňa 08.01.2019, v ktorom uviedol, že trvá na výroku svojho rozhodnutia i správcu dane a stotožňuje sa s odôvodnením rozsudku krajského súdu. Žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu zamietol.

13. Vo vyjadrení žalovaný uviedol, že prostredníctvom podaného daňového priznania k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2015 žalobca tvrdil, že je oprávnený uplatniť si právo na odpočítanie dane z predložených faktúr a dokladov za nákup osiva a chemikálií od dodávateľa HANTER s.r.o., z čoho je zrejmé, že jeho dôkazným bremenom je preukázať pravdivosť svojich tvrdení v tomto rozsahu. Žalobca celú svoju dôkaznú povinnosť vzťahujúcu sa na opodstatnenosť uplatneného práva na odpočítanie dane v sume 19.423,17 € v zdaňovacom období september 2015 obmedzil len na predloženie dokladov uvedených v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 103030665/2016 zo dňa 28.04.2016. Žalovaný konštatoval, že správca dane poskytol žalobcovi priestor na predkladanie dôkazov, resp. návrhov na dôkazy dostupných správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, ktoré preukazujú pravdivosť jeho tvrdení, resp. oprávnenosť uplatneného práva na odpočítanie dane. Zároveň bol žalobca správcom dane na daný úkon priamo vyzvaný, k danej veci však nijaký dôkaz nepredložil.

14. K námietke žalobcu, prečo žalovaný nevykonal dokazovanie, ktoré žalobca navrhol, žalovaný pripomenul, že dôkazné bremeno vyplývajúce správcovi dane z ustanovenia § 24 ods. 2 daňového poriadku spočíva najmä vo verifikácii tvrdení a dôkazov predkladaných daňovým subjektom. Daňový subjekt teda v rámci daňovej kontroly poskytol doklady a svoje tvrdenia a správca dane ich v priebehu dokazovania verifikoval. Získané a zistené dôkazy vyhodnotil v súlade s ustanovením § 3 ods. 3 daňového poriadku a vydal rozhodnutie v súlade s ustanoveniami § 63 daňového poriadku. Žalovaný poukázal na ustálenú súdnu prax, z ktorej vyplýva, že zásada objektívnej pravdy, ovládajúca daňovú kontrolu a 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.

15. Žalovaný uviedol, že v súlade s § 74 ods. 2 daňového poriadku preskúmal rozhodnutie správcu dane aj v nadväznosti na odvolacie námietky žalobcu a konštatoval, že žalobca vo svojom odvolaní nepodal námietky, ktoré by zakladali dôvod na zrušenie rozhodnutia správcu dane tak, ako to požadoval. Žalovaný zdôraznil, že ani vo svojom odvolaní žalobca nepodal návrh na vykonanie ďalšieho dokazovania vo forme výsluchu konkrétnych (v žalobe identifikovaných) svedkov, resp. preverenia dodávateľa svojho dodávateľa prostredníctvom zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií. Ďalšie dokazovanie vo forme výsluchov svedkov (konkrétne skladníka žalobcu, účtovníčky žalobcu, konateľa žalobcu, svedka - bio pestovateľa), u ktorých je zrejmá ich osobná zainteresovanosť a z toho prameniace subjektívne dôvody, ktoré ovplyvňujú ich výpoveď, žalobca navrhol až vo svojej žalobe podanej na krajský súd dňa 10.07.2017, pričom vykonanie dokazovania navrhol prioritne samotnému krajskému súdu. Žalovaný mal za to, že pre súd je rozhodujúci stav, ktorý tu bol v čase vydania rozhodnutia správcu dane i žalovaného.

16. Žalovaný poukázal na ústne pojednávanie vo veci vypočutia svedka V. R.F. V. dňa 19.07.2016, ktorý uviedol, že chemikálie, nakupoval výlučne od maďarskej spoločnosti FERÓ GLÓBUS Budapešť. Ústneho pojednávania sa osobne zúčastnil aj konateľ žalobcu, ktorý nevyužil možnosť klásť svedkovi otázky a na znak súhlasu s obsahom zápisnice, zápisnicu podpísal. V priebehu daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie júl 2015 až september 2015, resp. k následnému vyrubovaciemu konaniu žalobca v danej veci nepredložil nijaký dôkaz a neposkytol nijaké tvrdenie. Až v odvolaní zo dňa 17.03.2017

žalobca v súvislosti so zdaňovacím obdobím september 2015 uviedol, že podľa vyjadrenia zástupcu spoločnosti HANTER s.r.o. chemikálie nakupoval v Maďarsku aj od spoločnosti Sentimento Kft., Érd., pričom tvrdil, že k uvedenému boli predložené dôkazy, čo však podľa žalovaného nekorešponduje so skutkovým stavom. Iba v priebehu daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie jún 2015 žalobca poskytol správcovi dane 5 listín v maďarskom jazyku, na ktorých je uvedený názov spoločnosti SENTIMENTO Kft. 2030 Érd, Kossuth Lajos u. 105-107, IČ DPH HU14218224 a obchodný názov dodávateľa. Podľa žalovaného tak žalobca tvrdí, že informácie, ktoré poskytol pán V. (osoba, ktorá osobne mala nadobudnutie tovaru uskutočniť za dodávateľa) nie sú pravdivé a deklaruje, že on sám má relevantnejšie informácie o dodávateľoch svojho dodávateľa, no aj napriek tomu akceptuje spoločnosť HANTER s.r.o. ako medzičlánok pri dodávkach tohto tovaru. Sám dodávateľ však prostredníctvom svojich daňových priznaní, či iných podaní nedeklaruje nadobudnutie tovaru z iného členského štátu. Žalobca mal za to, že nebolo nijakým spôsobom preukázané, že dodávateľ skutočne nadobudol tovar z Maďarska, resp. že tovar skutočne nadobudol od kohokoľvek. Žalovaný zdôraznil, že dokumenty neboli predložené k daňovej kontrole v súvislosti so zdaňovacím obdobím september 2015 a s týmto obdobím ani dátumovo nesúvisia, preto správca dane, žalovaný a ani krajský súd nemali dôvod venovať zvýšenú pozornosť týmto dokladom v maďarskom jazyku v odôvodnení svojich rozhodnutí. Žalovaný opätovne zdôraznil, že správca dane „neoveroval maďarských zahraničných dodávateľov“ dodávateľa žalobcu, pretože na dokazovanie v danom smere nemal dostatok informácií a ani dôvodov.

4.

17. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 zák. č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

18. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

19. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

20. Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

21. Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

22. Najvyšší súd Slovenskej republiky vychádzal zo skutkového stavu, ktorý podrobne v odôvodnení napadnutého rozsudku popísal krajský súd. Pre účastníkov konania sú zistenia, fakty a skutočnosti skutkového stavu zrejme, a preto ich kasačný súd nebude nadbytočne opakovať.

23. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalobcu je rozsudok Krajského súdu v Nitre č.k. 15S/15/2017-123 zo dňa 19.06.2018, ktorým súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 100830856/2017 zo dňa 11.05.2017, 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, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky žalobcu sú spôsobilé

spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

24. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia.

25. Kľúčovou otázkou vo veci bolo posúdenie, či záver správcu dane a žalovaného o nesplnení zákonných podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH z faktúr a z dokladov z ERP, ktorými žalobca deklaroval nákup osiva a chemikálií od dodávateľa HANTER s.r.o. v zdaňovacom období september 2015, predchádzalo zistenie skutkového stavu dostačujúce na riadne posúdenie veci.

5.

26. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

27. Podľa § 19 ods. 1 prvá a druhá veta zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

28. 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.

29. 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.

30. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH 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.

31. 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.

32. 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.

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

34. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

35. 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.

36. Podľa § 63 ods. 1 daňového poriadku ukladať povinnosti alebo priznať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak. Podľa ods. 2 citovaného ustanovenia rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak. Podľa ods. 5 citovaného ustanovenia rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhom a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

6.

37. Podľa § 461 SSP, kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

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

39. Kasačný súd zdôrazňuje, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

40. Neoddeliteľnou súčasťou fungovania mechanizmu dane z pridanej hodnoty je právo daňového subjektu na odpočítanie DPH. Uvedené právo predstavuje jednu zo zásad fungovania systému DPH, ktorá vyplýva zo Smernice 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorá bola transponovaná aj do nášho zákona o DPH. Túto zásadu, resp. právo nemožno chápať ako absolútne právo platiteľa na odpočet DPH.

41. Preukazovanie práva na odpočet DPH vyplýva jednak z hmotnoprávných podmienok stanovených zákonom o DPH, ale taktiež je prepojené aj na procesnoprávne podmienky zakotvené v daňovom poriadku. Zákon o DPH vychádza z predpokladu, že zdaniteľný obchod reálne prebehol. Povinnosť preukázania reálneho uskutočnenia dodávky tovaru alebo služieb teda vyplýva z daňového poriadku ako procesného predpisu upravujúceho daňové konanie. Určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva častokrát obtiažne a pomerne nejednoznačné. V zásade však platí, že daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získať dôkazy o tom, že bol uskutočnený, aby v budúcnosti nemohli vzniknúť pochybnosti o jeho realizácii.

42. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. 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 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.“

43. 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 vyšli 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 nepotvrdia 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 vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnotnosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť záveru 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.

44. Daň z pridanej hodnoty je súčasťou ceny, a preto je ňou zdaňovaný predaj tovaru a služieb v každej fáze výroby a distribúcie okrem oslobodených transakcií. Platiteľ si môže od dane, ktorú má odvieť štátu z vykonaného obratu, odpočítať daň, ktorú mu pri nákupe tovarov a služieb účtoval iný platiteľ ako súčasť ceny. Uvedený princíp sa však uplatní iba vtedy, ak platiteľ preukáže, že deklarovaný tovar nadobudol od konkrétneho platiteľa dane z pridanej hodnoty a že mu daň z pridanej hodnoty aj v cene tovaru zaplatil. (Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 23.11.2016, sp. zn. 3Sžf/104/2015, publikovaný v Zbierke stanovísk NS a súdov SR 4/2017).

45. Podobne Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozsudku sp. zn. 2Sžf/52/2010 zo dňa 21.09.2011 vyslovil nasledujúce závery: „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 dodávateľom uvedeným na faktúre“.

46. Z obsahu administratívneho spisu žalovaného vyplýva, že správca dane v priebehu daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie september 2015 preveroval opodstatnenosť uplatnenia práva žalobcu na odpočítanie dane v sume 19.423,17 €. Právo na odpočítanie dane v sume 14.623,17 € si žalobca uplatnil na základe 92 ks dokladov vyhotovených v období od 02.09.2015 do 30.09.2015 elektronickou registračnou pokladnicou (ERP) a právo na odpočítanie dane v sume 4.800,- € si žalobca uplatnil na základe 6 ks faktúr vystavených v období od 08.09.2015 do 28.09.2015, ktorými deklaroval nákup tovaru - chemikálií a osiva špaldovej pšenice od dodávateľa HANTER s.r.o. Správca dane za účelom zistenia skutkového stavu veci a objasnenia okolností o reálnom uskutočnení zdaniteľných obchodov vykonal v rámci daňovej kontroly dokazovanie, na základe ktorého preveril skutočnosti, či bola spoločnosť HANTER s.r.o. skutočným dodávateľom tovaru žalobcovi podľa faktúr a dokladov z ERP.

47. Kasačný súd v tejto súvislosti uvádza, že existencia predložených faktúr a dokladov nepostačuje, nakoľko požadovaným spôsobom nepreukazujú reálnu uskutočniteľnosť fakturovaných služieb. Pokiaľ

si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné služby boli reálne uskutočnené osobou uvedenou na faktúre. Zo zistení správcu dane vyplýva, že deklarovaný dodávateľ od začiatku roku 2015 nepodával riadne daňové priznania k DPH, so správcom dane dlhodobo nekomunikoval a v sídle spoločnosti nepreberal poštu, čo bolo dôvodom na zrušenie registrácie pre DPH. Výpoveď konateľa dodávateľskej spoločnosti HANTER s.r.o. p. Ľ. R. počas daňovej kontroly žiadnym spôsobom nepreukázala reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov, pretože nemal žiadnu vedomosť o obchodných aktivitách spoločnosti. Svedok V. R. V., splnomocnený konateľom spoločnosti na konanie v mene spoločnosti, potvrdil dodanie tovaru žalobcovi v kontrolovanom zdaniteľnom období, ktorý nakupoval z Maďarska od spoločnosti FERRO GLOBUS, Budapešť, ktorú však nevedel bližšie identifikovať. V daňových priznaniach za 2. a 3. štvrťrok 2015, doručených správcovi dane až v priebehu daňovej kontroly, spoločnosť HANTER s.r.o. nedeclarovala žiadne nadobudnutia tovarov z iného členského štátu, čo bolo potvrdené aj z kontrolných výkazov a správcovi dane nepredložila žiadne daňové a účtovné doklady za rok 2015. Kasačný súd tak dospel k záveru, že žalobcom predložené daňové doklady vo svetle kontrolných zistení u dodávateľa HANTER s.r.o. vzbudzujú neodstrániteľné pochybnosti o reálnom uskutočnení zdaniteľných obchodov, preto správca dane a žalovaný vyvodili správny skutkový a právny záver, že žalobca oprávnenosť odpočítania dane vo vzťahu k deklarovanému nákupu tovaru od dodávateľa HANTER s.r.o. v zdaňovacom období september 2015 nepreukázal. Žalobca bol o svojich právach a povinnostiach pri výkone daňovej kontroly a o všetkých skutočnostiach zistených v priebehu daňovej kontroly správcom dane riadne oboznámený. Žalobca sa nevyjadril ani k výzve správcu dane na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole č. 100035438/2017 zo dňa 09.01.2017 a neoznačil dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. Žalobca od začatia daňovej kontroly nenavrhol vykonanie ďalšieho dokazovania vo forme výsluchu konkrétnych svedkov a nenavrhol preverenie dodávateľov spoločnosti HANTER s.r.o. prostredníctvom zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií, ďalšie dokazovanie navrhol až v žalobe o preskúmanie rozhodnutí daňových orgánov, pričom vykonanie dokazovania navrhol krajskému súdu.

48. Kasačný súd v tejto súvislosti zdôrazňuje, že podľa ustálenej súdnej judikatúry (najmä nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. II ÚS 127/07-21, alebo rozhodnutia Najvyššieho súdu sp.zn. 6 Sžo 84/2007, sp.zn. 6 Sžo 98/2008, sp.zn. 1 Sžo 33/2008, sp.zn. 2 Sžo 5/2009, či sp.zn. 8 Sžo 547/2009) nie je úlohou súdu pri výkone správneho súdnictva nahradzovať činnosť finančných orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či oprávnené a príslušné správne orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy. Zásadne teda nie je úlohou správneho (krajského) súdu, aby zisťoval skutkový stav či nanovo vyhodnocoval dôkazy vykonané v daňovom konaní. Jeho úlohou naopak je posúdiť okrem iného to, či správca dane, resp. žalovaný postupovali pri zisťovaní skutkového stavu zákonným spôsobom, nasledovali pritom pravidlá logického uvažovania a či riadne popísali svoje hodnotiace úvahy.

49. Najvyšší súd Slovenskej republiky má za to, že rozhodnutie krajského súdu, žalovaného a správcu dane obsahuje všetky zákonom požadované náležitosti, žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a logického uvažovania, všetky dôkazy zhodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z týchto dôvodov kasačnú sťažnosť zamietol podľa § 461 SSP, keďže po jej preskúmaní zistil, že nie je dôvodná.

50. O náhrade trov kasačného konania najvyšší súd rozhodol podľa § 170 písm. a) SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalobca v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania zo zákona neprislúcha, preto žalobcovi právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

51. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 147 ods. 2 v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

**Poučenie:**

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostředek n i e j e přípustný.