

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 10Sžfk/3/2019  
Identifikačné číslo spisu: 4017200761  
Dátum vydania rozhodnutia: 19.06.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Berthotyová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:4017200761.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu JUDr. Zuzany Ďurišovej a JUDr. Jany Hatalovej, PhD., v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky) ICS Industrial Cables Slovakia, spol. s r.o., Dolné Hony 25, 949 01 Nitra, IČO: 35 970 910, právne zastúpená Advokátskou kanceláriou STOKLASA & STOKLASOVÁ s.r.o., Farská 25, 949 01 Nitra, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101748736/2017 zo dňa 10. augusta 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/144/2017-189 zo dňa 27. júna 2018, takto

### rozhodol:

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

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

### Odôvodnenie

#### I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Nitra, ako prvoinštančný správny orgán, rozhodnutím č. 100699617/2017 zo dňa 25.04.2017 určil žalobkyni ako platiteľovi daní z pridanej hodnoty 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 nadmerného odpočtu 26.913,80 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2014.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 101748736/2017 zo dňa 10.08.2017 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. Z vykonaného dokazovania podľa názoru krajského súdu nebola preukázaná žalobkyňou deklarovaná dodávka medeného drôtu podľa faktúry zo dňa 07.11.2014 a dodacieho listu zo dňa 06.11.2014 vystavených spoločnosťou TEXALO, s.r.o. Dodanie tovaru v zmysle tejto faktúry nepreukázali ani výpovede zamestnancov žalobkyne, ktorých žalobkyňa navrhla vypočuť ako svedkov (okrem svedkyne I., ktorá síce potvrdila, že dodávateľom tovaru - medeného drôtu bola spoločnosť TEXALO, s.r.o., ale uviedla tak na základe dokladov, ktoré jej boli predložené), ale prepravcu bez dokladov označiť nevedela. Ostatní vypočutí svedkovia, ktorí v mesiaci november 2014 pracovali u žalobkyne popísali, akým spôsobom sa tovar preberá a ďalej spracuje, ale nepotvrdili, že dňa 06.11.2014 bol žalobkyňi dodaný tovar - medený drôt od dodávateľa TEXALO, s.r.o. Správny súd mal za to, že z hľadiska svojej pracovnej pozície túto skutočnosť ani nemuseli vedieť potvrdiť. Výsluch svedkov, zamestnancov žalobkyne však navrhol samotný konateľ žalobkyne, resp. jeho splnomocnený zástupca, ktorý by mal vedomosť o tom, akými informáciami môžu zamestnanci vo vzťahu k preverovanému dodávateľovi tovaru disponovať.

5. Pokiaľ ide o informácie získané správcom dane výsluchom svedka N. U., zamestnanca spoločnosti BONUL, s.r.o. ktorý vykonáva strážnu službu na pozícii strážnika v priestoroch žalobkyne, tento uviedol všeobecne postup, akým spôsobom eviduje motorové vozidlá vstupujúce do areálu žalobkyne. Ku konkrétnemu vozidlu, ktoré malo do areálu žalobkyne prepraviť medený drôt uviedol nepresné údaje a spochybnil ním zapísané údaje, ktoré boli správcom dane hodnotené inak, ako tvrdil svedok. Ani uvedenou svedeckou výpoveďou nebolo potvrdené, kto a aký tovar prepravil do areálu spoločnosti žalobkyne, čo s odstupom času dvoch rokov je vzhľadom na plynutie času prirodzené. Vývstáva však otázka, z akého dôvodu navrhol splnomocnený zástupca žalobkyne vypočutie ním navrhnutých svedkov, ak títo jednak nemuseli poznať sporné skutočnosti (kto bol dodávateľom a prepravcom tovaru žalobkyňi v konkrétny deň t. j. 06.11.2014). Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že ani výpovede svedkov - zamestnancov žalobkyne v novembri 2014, ani svedka - zamestnanca strážnej služby - BONUL, s.r.o. v uvedenom období, a ani certifikát vystavený nemeckou spoločnosťou, ktorá mala byť výrobcom medeného drôtu, nepreukázali tvrdenie žalobkyne. Správcovi dane nebol predložený a nebol ani označený žiadny dôkaz smerujúci k preukázaniu toho, ako (cez ktorú spoločnosť) sa medený drôt od deklarovaného nemeckého výrobcu dostal do preverovaného reťazca slovenských dodávateľov a odberateľov. S poukazom na výsledky vykonaného dokazovania je i krajský súd toho názoru, že žalobkyňa okrem predloženia listinných dokladov - faktúry a dodacieho listu vystavených spoločnosťou TEXALO, s.r.o. ako dodávateľom pre žalobkyňu ako odberateľa (predmetom ktorých mala byť dodávka medeného drôtu) a výpovedí svedkov - konateľov spoločností Astacus Trade, s. r. o., NEDOS s.r.o. a TEXALO, s.r.o. žiadnym spôsobom nepreukázal, ako sa deklarovaný obchod prepravil od jednotlivých dodávateľov od prvotného deklarovaného dodávateľa spoločnosti VAVLUX s.r.o., kto fakturovaný tovar dodal spoločnosti Astacus Trade, s. r. o., akým spôsobom bol prepravený, kto znášal náklady na prepravu, a to i napriek opakovaným výzvam správcu dane, aby preukázal nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, ktorý deklaroval v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2014.

6. Listinné doklady predložené žalobkyňou, teda faktúra, dodací list, resp. doklady predložené dodávateľmi a odberateľmi v preverovanom obchodnom reťazci, ešte sami osebe nepreukazujú, že medzi žalobkyňou a deklarovaným dodávateľom skutočne došlo k reálnemu zdaniteľnému plneniu, že sú splnené hmotnoprávne podmienky na odpočet dane stanovené v § 49 a nasl. zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“), platnom v rozhodnom období a že žalobkyňa ako platiteľ dane z pridanej hodnoty má nárok na jej odpočet. Žalobkyňa v priebehu daňovej kontroly preukazovala nadobudnutie tovaru - medeného drôtu v podstate len na základe vyššie označených listinných dokladov a nevedela preukázať na materiálnom základe jeho reálne dodanie od spoločnosti TEXALO, s.r.o..

7. Na základe vyššie uvedených zistení a deklarovaných obchodov, bolo právom a povinnosťou správcu

dane preveriť celý obchodný reťazec pozostávajúci zo spoločností VAVLUX s.r.o. › Astacus Trade, s.r.o. › NEDOS s.r.o. › TEXALO, s.r.o. › žalobkyňa, pretože realnosť deklarovaného obchodu, vznik daňovej povinnosti u dodávateľa a následne i právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty u odberateľa musí byť preukázané v každom článku reťazca dodávateľov a odberateľov. Správca dane správne konštatoval, že pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje odpočítanie dane z predmetného plnenia, musí preukázať nielen jeho použitie na účely svojho podnikania ako platiteľ, ale tiež to, že tieto plnenia boli skutočne dodané spoločnosťou uvedenou na predložených dokladoch.

8. Skutočnosť, že žalobkyňa vlastní daňové doklady od spoločnosti TEXALO, s.r.o., daňový subjekt TEXALO, s.r.o. vlastní doklady od spoločnosti NEDOS s.r.o. a daňový subjekt NEDOS s.r.o. vlastní doklady od spoločnosti Astacus Trade, s.r.o. ešte nedokazuje, že plnenia uvedené na faktúrach boli skutočne týmito spoločnosťami aj dodané. Predloženie dokladov je len jednou z hmotnoprávných podmienok na uznanie odpočítania dane a i keď majú doklady všetky náležitosti daňového dokladu a sú riadne zaúčtované, neznamená to, že daň z pridanej hodnoty bola odpočítaná oprávnené a v súlade so zákonom.

9. V uvedenom prípade správca dane podľa názoru krajského súdu správne vyhodnotil žalobkyňou deklarovaný obchodný prípad vo veci uplatnenia odpočítania dane z pridanej hodnoty tak, že sa nepreukázalo tvrdenie žalobkyne vychádzajúce z predloženej faktúry a dodacieho listu, že dodávateľ, ktorý je uvedený na predmetnej faktúre (TEXALO, s.r.o.) fakturovaný tovar skutočne dodal žalobkyni a nebola preukázaná reálna existencia deklarovaného obchodu.

10. Za danej dôkaznej situácie potom treba prisvedčiť tvrdeniu správcu dane a žalovaného, že žalobkyňa nepreukázala ňou deklarovanú obchodnú transakciu (dodanie tovaru od spoločnosti TEXALO, s.r.o. ako dodávateľa). S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcou dane je i krajský súd toho názoru, že žalobkyňou deklarovanému dodávateľovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty, a preto nemohlo ani žalobkyni vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/63/2011, ako i na ďalší jeho rozsudok sp. zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 78/2011.

11. Dôležitou právnou otázkou v tomto konaní bolo posúdenie miery zaťaženia žalobkyne dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 24 ods. 1 Daňového poriadku, keď z vykonaného dokazovania v rámci celého obchodného reťazca tuzemských spoločností vyplynula nereálnosť deklarovaných obchodov, pričom všetky okolnosti celkom jednoznačne nasvedčujú tomu, že žalobkyňa bola jedným z účastníkov obchodného reťazca, v rámci ktorého prebiehala fakturácia tovaru v tuzemsku, avšak bez reálneho dodania. Je potrebné zdôrazniť, že nie správca dane, resp. súd v správnom súdnictve, musia preukazovať neexistenciu dôvodu pre neuznanie nároku daňového subjektu na nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty, ale daňový subjekt musí spoľahlivo preukázať svoje tvrdenia o uskutočnení dodania tovaru, aby bol jeho nárok uznaný ako oprávnený. Súdny v správnom súdnictve v zásade len posudzujú, či dokazovanie vykonané v správnom konaní zodpovedá požiadavkám na zákonnosť správneho konania, či nedošlo k porušeniu procesných práv účastníka správneho konania. V správnom konaní i v konaní pred súdom sú to v prvom rade pozitívne tvrdenia, ktoré sú predmetom dokazovania, pričom subjektom povinným predkladať dôkazy alebo ich návrhy je v prvom rade subjekt, ktorí existenciu práva alebo povinnosti, resp. existenciu skutku, tvrdí. Teda v prejednávanej veci nebolo úlohou daňových orgánov preukázať neuskutočnenie zdaniteľného plnenia, ani to, že žalobkyni nevznikol nárok na nadmerný odpočet, ale predmetom dokazovania bolo to, či k takémuto plneniu došlo, pričom nositeľom povinnosti tvrdiť, navrhnuť a predložiť dôkazy o reálnom dodaní tovaru podľa predloženej faktúry je v prvom rade žalobkyňa sama. Pokiaľ žalobkyňa nebola schopná predložiť dôkazy na preukázanie toho, že ňou tvrdené skutočnosti sú dané, resp. existujú, nemožno túto absenciu dôkazu nahradiť dôkazom opaku, t. j., že ani daňové orgány nepreukázali, že neboli splnené podmienky pre priznanie nadmerného odpočtu v prospech žalobkyne. Pokiaľ daňový subjekt v daňovom konaní nepreukáže ním tvrdené skutočnosti, nemožno z toho vyvodiť, že rozhodnutie bolo vydané na základe neúplných skutkových zistení. Pokiaľ v daňovom konaní správca dane po preverení daňovým subjektom tvrdených údajov zistí, že tento nie je

schopný predloženými dokladmi doložiť oprávnenosť uplatneného nároku na nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty, potom treba mať za to, že z hľadiska § 49 a nasl. zákona č. 222/2004 Z.z. oprávnenosť uplatneného nároku nepreukázal. Dôvody nepreukázania tvrdení daňovým subjektom, sú pre právne posúdenie veci irelevantné.

12. Bolo povinnosťou žalobkyne v prípade, že si uplatnila odpočítanie dane z pridanej hodnoty (pri tovare, ktorý mu mal dodať deklarovaný dodávateľ, t. j. spoločnosť TEXALO, s.r.o.), aby preukázala skutočnú existenciu zdaniteľného plnenia, vrátane prepravy tohto plnenia. Je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby sa pri úprave obchodných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne obchodného partnera ako i osoby (fyzickej alebo právnickej), ktorá prepravu tovaru vykoná. Žalobkyňa si zrejme tieto informácie neoverila dostatočne, a preto je možné dôvodne pochybovať, že jej fakturovaný tovar reálne dodal ňou tvrdý dodávateľ a platiteľ dane z pridanej hodnoty a či faktúra uvedená v bode 2. tohto rozsudku, pri ktorej si uplatnila odpočítanie dane z pridanej hodnoty bola vôbec vystavená platiteľom tejto dane. Jednoznačne však treba pričítať na ťarchu žalobkyne tú skutočnosť, že si dostatočne neoverovala deklarovanú dodávku medeného drôtu v mesiaci november 2014, neoverovala si jeho pôvod, miesto nakládky, prepravu, motorové vozidlá, vodiča, napriek tomu, že sa jednalo o dodávku v celkovej hodnote viac ako 161.482,80 €.

13. Overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať reálnosť deklarovaného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade, keď žalobkyňa nevedela preukázať reálne naplnenie deklarovaného obchodu medzi ňou a deklarovaným dodávateľom.

14. Uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z.z., ale je iba právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužiteľná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi, čo žalobca nesporne nepreukázal. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre.

15. K námietke žalobkyne (zistenie skutkového stavu, z ktorého vychádzajú rozhodnutia daňových orgánov je v rozpore s obsahom spisu) správny súd uviedol, že ju nepovažuje za dôvodnú, práve s poukazom na obsah predloženého administratívneho spisu, v ktorom sa nachádzajú žalobkyňou uvádzané listinné doklady, z ktorých ale nemožno vyvodiť záver o reálnom dodaní medeného drôtu žalobkyňi zo strany spoločnosti TEXALO, s.r.o., s čím sa správny súd podrobne vysporiadal v bodoch 32, 33 a 34 tohto rozsudku.

16. Podľa názoru správneho súdu sa nemožno stotožniť ani s ďalšou námietkou žalobkyne (nesprávne právne posúdenie veci), pretože v prípade nepreukázaného reálneho dodania tovaru žalobkyňi deklarovaným dodávateľom, nemožno priznať nárok na uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty. Nepriznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty v dôsledku nepreukázaného dodania tovaru, potom nemožno považovať za nesprávne právne posúdenie veci.

17. K ďalšej námietke žalobkyne týkajúcej sa nepreskúmateľnosti rozhodnutí daňových orgánov pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov, správny súd uviedol, že žalobou napadnuté rozhodnutia nemožno považovať za nepreskúmateľné, ani za arbitrárne. Obe tieto rozhodnutia obsahujú podrobný priebeh daňovej kontroly, zhrnutie vykonaných dôkazov a ich hodnotenia, pričom daňové orgány dôvodne s poukazom na vykonané dokazovanie spochybnili žalobkyňou predložené listinné dôkazy, na základe ktorých nebolo možné žalobkyňi priznať odpočítanie dane z pridanej hodnoty a ďalšie dôkazy na preukázanie svojich tvrdení žalobkyňa nepredložila, ani neoznačila, napriek tomu, že to bola jej

dôkazná povinnosť.

18. Po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu podľa názoru správneho súdu nemožno prisvedčiť ani ďalšej námietke žalobkyne spočívajúcej v porušení Daňového poriadku. Rovnako tak nemožno prihliadnúť na námietku žalobkyne, že protokol z daňovej kontroly je nezákonný, pretože neobsahuje všetky listiny, ktoré obsahovať mal, a to z dôvodu, že ide len o všeobecné konštatovanie, bez označenia konkrétnych listín, ktoré podľa žalobkyne mali byť súčasťou protokolu.

19. V podanej žalobe žalobkyňa poukazovala na judikatúru Najvyššieho súdu SR, Ústavného súdu SR a Súdneho dvora EÚ. Správny súd v tejto súvislosti považoval za potrebné uviesť, že vnútroštátnu právnu úpravu dane z pridanej hodnoty je potrebné vykladať v súlade s právom Európskej únie a Smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Z ustálenej judikatúry vyplýva právo členských štátov vnútroštátnym právom zabezpečiť v záujme ochrany oprávnených nárokov štátov na inkaso dane z pridanej hodnoty podmienky na zamedzenie zneužívania jednotného systému dane z pridanej hodnoty, avšak s prihliadnutím na zásadu proporcionality so zamedzením neprimeraného zásahu do práv platiteľov tejto dane na vrátenie dane z pridanej hodnoty nimi zaplatenej v súvislosti so zabezpečovaním ich zdaniteľných plnení na vstupe. V tomto ohľade je právna úprava dane z pridanej hodnoty vnímaná ako právo každého platiteľa tejto dane na odpočet dane z pridanej hodnoty 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 daň z pridanej hodnoty 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 dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe. Uvedený výklad zásady neutrality dane z pridanej hodnoty vyplýva z judikatúry Súdneho dvora EÚ, na ktorú poukazovala i žalobkyňa v podanej žalobe, napr. rozsudky 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).

20. Súdny dvor EÚ 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 dani z pridanej hodnoty, 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 EÚ 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 Súdneho dvora EÚ vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). V tomto smere dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočíva na daňovom subjekte - žalobkyňi, ktorej daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu dane z pridanej hodnoty i preukázala (nielen formálnymi dokladmi), čo žalobkyňa neurobila, keď si napr. žiadnym spôsobom nepreverila, akým spôsobom sa medený drôt, ktorý mal byť vyrobený v SRN, dostal do reťazca dodávateľov a odberateľov, súčasťou ktorého bola i žalobkyňa, miesto jeho nakládky, subjekt, ktorý vykonával prepravu a pod.. Bolo potrebné, aby sama žalobkyňa preukázala, že vynaložila a prijala všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jej podnikateľskej činnosti, aby zabránila tomu, že reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov bude spochybnené.

21. Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok SD EÚ v spojených veciach Mahagében kft. a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11). V priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania bolo nepochybne preukázané, že žalobkyňa neprijala žiadne takéto opatrenia, napriek tomu, že obchodovanie s medeným drôtom v takom množstve a cene ako bolo deklarované, prijatie náležitých a potrebných opatrení (i keď nie predpísaných) vyžadovalo. V takýchto prípadoch nie je absolútne postačujúce predložiť iba formálne

správne daňové doklady, ale je nevyhnutné preukázať skutočnú realizáciu obchodných transakcií, čo zahŕňa aj preverenie dodávateľov, odberateľov a dopravcov.

22. Dôkazné bremeno bolo teda jednoznačne na strane žalobkyne, nakoľko skutočnosti vymedzené v § 49 ods. 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení však nemožno vyvodit' dôkazné bremeno žalobkyne na právne vzťahy týkajúce sa jej dodávateľa, resp. dodávateľových subdodávateľov. Tu je však potrebné zdôrazniť, že žalobkyňa bola priamo účastníčkou deklarovaného zdaniteľného plnenia (dodávka medeneho drôtu) ako odberateľ a takýto subjekt nemá možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie a bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia dane z pridanej hodnoty.

23. Krajský súd ďalej uviedol, že skutkový stav zistený správcou dane a žalovaným je dostatočný, vychádza nielen z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale predovšetkým zo zistení, že týmto dokladom absentuje materiálny podklad. Žalobkyňa mala možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať k nim stanovisko, čo i využila a na svojich procesných právach nebola žiadnym spôsobom poškodená. Záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z.z. platnom v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia, pričom krajský súd nezistil ani žiadne procesné pochybenia daňových orgánov, ku ktorým by musel prihladať.

24. O nároku na náhradu trov konania rozhodol krajský súd podľa § 168 S.s.p. tak, že žalovanému nárok na náhradu trov konania nepriznal.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

25. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. f), g), h) S.s.p. v ktorej navrhla kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie alebo, aby zrušil rozhodnutia správnych orgánov a vec im vrátil na ďalšie konanie.

26. Sťažovateľka namietala, že krajský súd sa odklonil od skutkových zistení správcu dane a žalovaného v tom, že dokazovaním správcu dane sa spochybnila existencia tovaru - medeneho drôtu.

27. Sťažovateľka sa nestotožnila so záverom krajského súdu že spoločnosť TEXALO, s.r.o. nepredložila žiadny relevantný dôkaz o preprave a ani o prevzatí tovaru. Z vykonaného dokazovania je podľa názoru sťažovateľky preukázané potvrdenie prepravy zo skladu z Košíc do Nitry do spoločnosti žalobkyne dňa 06.11.2014. Sťažovateľka je názoru, že napadnutý rozsudok krajského súdu je zmätočný, pretože nie je zrejmé na základe čoho sa odklonil od kontrolných zistení a záverov správcu dane, ktoré neboli medzi stranami sporné. Ďalej namieta, že sa krajský súd riadne nevysporiadal s jej námietkami v jej podaniach, najmä s námietkou rozloženia dôkazného bremena v rámci dokazovania.

28. V kasačnej sťažnosti sťažovateľka namietala aj nevysporiadanie sa krajského súdu s judikatúrou Najvyššieho súdu SR, Ústavného súdu SR a ESD, na ktorú sťažovateľka poukázala a namietala krajským súdom použitú judikatúru, ktorá sa podľa jej názoru na daný prípad nevzťahuje. Zároveň opätovne poukázala aj na rozsudok Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13S/58/2017.

29. Žalovaný vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti nepodal.

### IV.

#### Právny názor Najvyššieho súdu

30. 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 19. júna 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

31. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľka domáhala zrušenia rozhodnutí správnych orgánov, ktorými bol sťažovateľke určený rozdiel v sume za zdaňovacie obdobie november 2014, 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 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 žalovanými správnymi orgánmi ako aj sťažovateľkou, 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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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 § 68 ods. 5 Daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

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.

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

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

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.

32. 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 odchýlil 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 s v celom rozsahu.

33. 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.

34. 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 veci 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.

35. 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 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 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.

36. 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 rozloženia dôkazného bremena v rámci dokazovania na sťažovateľku 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...“

37. 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 ustalať 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 dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ju dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

38. 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 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 (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu sp. zn. 8Sžf/26/2014).

39. 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.

40. 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 po preskúmaní napadnutého rozsudku uvádza, že krajský súd použil na vec správnu judikatúru a ďalej 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 citovaného 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.

41. Krajský súd založil svoje rozhodnutie o zamietnutí žaloby na tom, že sťažovateľka okrem predložených dokladov, teda faktúry, dodacie listy, resp. doklady predložené dodávateľmi a odberateľmi v preverovanom obchodnom reťazci, nevyvinula žiadne úsilie k tomu, aby preukázala, že v rámci dodávok naplnila skutkovú podstatu a vierohodnosť zdaniteľného plnenia, ktoré deklaruje vo svojich vystavených dokladoch. Kasačný súd považuje toto právne posúdenie krajským súdom za správne. Aj podľa názoru kasačného súdu sťažovateľka mala možnosť predložiť dôkazy svedčiacie o tom, že uvedený typ sporného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia sa nijako neodlišuje od ňou vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru alebo jej obchodných zvyklostí.

42. 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 reálnosť 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.

43. 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 vyhodnutí 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, ktorý aj samotný krajský súd uviedol vo svojom rozhodnutí, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľky. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH 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.

44. Sťažovateľka v konaní nepreukázala uskutočnenie zdaniteľného obchodu s tovarom - medeným drôtom podľa faktúry č. 08201411 zo dňa 07.11.2014 a dodacieho listu zo dňa 06.11.2014 vystavených spoločnosťou TEXALO, s.r.o., a preto nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH a následne odberateľovi uvedenom na faktúre (sťažovateľke) nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH v nadväznosti na § 51 zákona o DPH. Na splnenie zákonných podmienok pre uznanie daňového výdavku a následne určenie správnej výšky základu dane, ako už kasačný súd uviedol, nepostačuje deklarovanie uskutočnenej služby zo strany daňového subjektu predložením daňového dokladu - faktúry a potvrdenia o zaplatení, pretože formálne doklady nepreukazujú reálne dodanie tovaru. Kasačný súd podotýka, že správca dane daňovou kontrolou preveroval splnenie zákonných podmienok na odpočítanie DPH v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 zákona o DPH, pričom sa z vykonaného dokazovania nepodarilo odstrániť pochybnosti o tom, že k dodaniu tovaru uvedenom na faktúre skutočne došlo.

45. 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.

40. Teda rovnako ako krajský súd musí aj kasačný súd potvrdiť, že správca dane od sťažovateľa oprávnene vyžadoval v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok uvedených v zákone o DPH a 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.“

47. K sťažovateľkiným ďalším námietkam a vytýkanému nesprávnemu postupu krajského súdu kasačný súd dáva do pozornosti, že integrálnou súčasťou základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpoveď na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (IV. ÚS 115/03, III. ÚS 60/04). Všeobecný súd však nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné

právo účastníka na spravodlivý proces (III. ÚS 209/04). Kasačný súd má za to, že krajský súd sa posudzovanou vecou dôsledne zaoberal, vysporiadal sa s podstatnými námietkami sťažovateľky a vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré náležite aj odôvodnil, pričom dospel k správnym a nepochybným záverom o zákonnosti preskúmaného ak aj prvoinštančného rozhodnutia.

48. 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 spochybníť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 S. s. p. ako nedôvodnú zamietol.

49. 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.

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

**Poučenie:**

