

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 10Sžfk/60/2018  
Identifikačné číslo spisu: 8017200201  
Dátum vydania rozhodnutia: 30.07.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Berthotyová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:8017200201.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a JUDr. Igora Belka, v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky) HYDINA SK s.r.o., so sídlom Slavkovská cesta 54/1468, 060 01 Kežmarok, IČO: 46 645 454, právne zastúpená JUDr. Pavlom Gombosom, advokátom, so sídlom Popradská 66, 040 11 Košice, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100146905/2017 zo dňa 24. januára 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/14/2017-267 zo dňa 10. mája 2018, takto

### rozhodol:

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

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

### Odôvodnenie

#### I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov, pobočka Stará Ľubovňa, ako prvoinštančný správny orgán, rozhodnutím č. 103798454/2016 zo dňa 26.08.2016 určil žalobkyni podľa § 68 ods. 5, 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 58.684,81 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2013, nepriznal nadmerný odpočet v sume 56.951,13 € a vyrubil daň v sume 1.733,68 €.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100146905/2017 zo dňa 24.01.2017 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. Správny súd sa v prvom prípade zaoberal námietkou žalobkyne, že zo strany žalovaného a správcu dane došlo k porušeniu zásady proporcionality za okolností, keď správca dane prekročil zákonom ustanovenú maximálnu dobu trvania daňovej kontroly z dôvodu prerušenia daňovej kontroly za účelom získania odpovedí na medzinárodnú výmenu informácií.

5. Z obsahu administratívneho spisu žalovaného vyplýva, že daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu u žalobkyne za zdaňovacie obdobie apríl 2013 začala dňa 18.07.2013 na základe Oznámenia o daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu správcu dane č. 9712401/5/3255435/2013/Dic zo dňa 04.07.2013. Dňa 24.02.2014 vydal správca dane Rozhodnutie č. 9712401/5/724232/2014/Dic o prerušení kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku, a to z dôvodu, že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu Nariadenia Rady č. 210/904/ES o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti DPH. Kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu sa prerušuje odo dňa 10.03.2014. V predmetnom rozhodnutí správca dane uviedol, že pri výkone daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu zistil, že žalobkyňa za kontrolované zdaňovacie obdobie uskutočnila dodanie tovaru do Poľskej republiky a nadobudnutie tovaru zo Španielska a z tohto dôvodu podal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií. Dňa 05.05.2014 vydal správca dane Rozhodnutie č. 9712401/5/1726450/2014/4051 o prerušení kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku z dôvodu, že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, a to Nariadenia Rady č. 2010/904/ES o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti DPH s tým, že daňová kontrola sa prerušuje odo dňa 15.05.2014. V odôvodnení rozhodnutia uviedol, že pri výkone daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu zistil, že žalobkyňa za kontrolované zdaňovacie obdobie uskutočnila dodanie tovaru do Poľskej republiky a nakúpila tovar od dodávateľa, kde pôvod tovaru je deklarovaný z Poľskej a Českej republiky a z tohto dôvodu bolo potrebné podať žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií. Zároveň uviedol čísla žiadosti a dní, kedy bola táto žiadosť podaná. Dňa 11.01.2016 správca dane oznámením č. 101009023/2016 informoval žalobkyňu, že dňa 08.01.2016 pominuli dôvody, pre ktoré sa kontrola prerušila a pokračuje vo vyrubení daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie apríl 2013. Daňová kontrola bola u žalobkyne ukončená dňa 01.03.2016, kedy si žalobkyňa prevzala protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole č. 102541538/2016 zo dňa 11.02.2016.

6. Z obsahu administratívneho spisu správny súd zistil, že správca dane zasielal žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, a že správca dane v tomto prípade nebol nečinný a aktívne zisťoval informácie v rámci medzinárodnej výmeny informácií. Správny súd poukázal na skutočnosť, že otázkou zákonnosti prerušenia daňovej kontroly a jej vplyvu na protokol z daňovej kontroly ako zákonný dôkazný prostriedok v súvislosti s nálezom Ústavného súdu Slovenskej republiky III.ÚS 24/2010 sa zaoberal Ústavný súd Slovenskej republiky vo svojom uznesení sp. zn.: III. ÚS 726/2016-20, na ktorý krajský súd odkázal.

7. S poukázaním na vyššie uvedené uznesenie Ústavného súdu SR správny súd aj v tomto prípade dodal, že pokiaľ bola žalobkyňa toho názoru, že zo strany správcu dane nebol zachovaný postup a lehoty na vybavenie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií podľa citovaného nariadenia, v dôsledku čoho daňová kontrola trvala dlhšie ako jeden rok (vrátane jej prerušenia), mohla sa svojich práv a právom chránených záujmov domáhať v konaní proti nečinnosti orgánu verejnej správy, čo však v tomto prípade zo strany žalobkyne vykonané nebolo. Správny súd je toho názoru, že zo strany správcu dane a žalovaného nedošlo k zásahu do práv a právom chránených záujmov žalobu a tým ani k nezákonnosti napadnutého rozhodnutia a námietky žalobkyne považuje za nedôvodné.

8. Správny súd považuje za nedôvodnú aj námietku žalobkyne, že ju správca dane počas celého výkonu

daňovej kontroly vrátane prerušenia kontroly neoboznámil so žiadnou skutočnosťou zistenou v priebehu daňovej kontroly a vydal protokol, ktorý neobsahuje jej vyjadrenia k protokolu a neobsahuje vyhodnotenie dôkazov, ktoré mohla predložiť v priebehu daňovej kontroly, čím došlo k porušeniu ustanovenia § 47 písm. h) ako aj písm. i) Daňového poriadku. Z obsahu administratívneho spisu žalovaného vyplýva, že žalobkyňa bola s výsledkami zistení získaných správcou dane pri výkone daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie apríl 2013 vyrozumená oboznámením so skutočnosťami zistenými pri daňovej kontrole č. 101019191/2016 zo dňa 12.01.2016, ktoré bolo žalobkyni doručené dňa 27.01.2016. Správca dane žalobkyňu v tomto oboznámení vyzval, aby sa ku kontrolným zisteniam vyjadrila písomne alebo ústne do zápisnice v lehote 8 dní odo dňa doručenia tohto oboznámenia. O skutočnostiach, ktoré boli predmetom preverovania oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu zo strany správcu dane bola žalobkyňa informovaná rozhodnutiami o prerušení kontroly, v ktorých správca dane oboznamoval žalobkyňu, že podáva žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií vo vzťahu k deklarovanej obchodov v Poľskej republike a Českej republike. Z obsahu administratívneho spisu žalovaného ďalej vyplýva, že žalobkyňa sa k oboznámeniu so skutočnosťami zistenými správcou dane vyjadrila písomným podaním č. 6/01651570/2016 zo dňa 04.02.2016, pričom z obsahu tohto vyjadrenia vyplýva, že sa k samotnému oboznámeniu k zisteným skutočnostiam nevyjadrovala, ale žiadala o predĺženie lehoty na vyjadrenie na deň 07.03.2016.

9. Z ustanovenia § 28 ods. 1 Daňového poriadku vyplýva, že z dôležitých dôvodov môže daňový subjekt pred uplynutím lehoty podľa § 27 ods. 1 požiadať správcu dane o jej predĺženie. Žalobkyňa síce požiadala o predĺženie lehoty, avšak nie v lehote, ktorú jej určil správca dane, ale až 04.02.2016. Tvrdenie žalobkyne, že správca dane bol povinný vyhodnotiť jej vyjadrenie zo dňa 04.02.2016 ako žiadosť o predĺženie lehoty na vyjadrenie sa k oboznámeniu so zistenými skutočnosťami, preto nezodpovedá skutkovému stavu z administratívneho spisu, ako aj z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane. Jej námietku preto vyhodnotil ako neopodstatnenú.

10. Z obsahu administratívneho spisu žalovaného správny súd zistil, že správca dane v rámci vykonanej daňovej kontroly preveroval reálnosť zdaniteľných obchodov so spoločnosťou TrueCom, s.r.o., Mlynská 27, Košice, na základe vystavených faktúr za dodanie výrobkov z bravčového a hovädzieho mäsa v celkovej sume 352.110,94 €, základ dane 293.426,13 €, daň 58.684,81 €, na základe ktorých si žalobkyňa uplatnila právo na odpočítanie dane z dodania tovaru. Na základe výsledkov daňovej kontroly správca dane dospel k záveru, že s poukúzaním na ustanovenie § 49 zákona o DPH bolo preukázané, že spoločnosť TrueCom, s.r.o., bola uvedená na faktúrach ako dodávateľ tovaru, nebola vlastníkom tovaru a nevznikla jej v zmysle §19 zákona o DPH daňová povinnosť z dodania tovaru a zároveň žalobkyni nevznikol nárok na odpočítanie dane podľa § 49 zákona o DPH z nákupu tovaru. Vychádzal pritom z preukázaných skutočností, že spoločnosť TrueCom, s.r.o., vôbec nevykonávala ekonomickú činnosť, dodávateľské faktúry vyhotovené v mene tejto spoločnosti sa ukázali ako formálne doklady, neodrážajúce reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov. Spoločnosť nemala žiadneho konateľa, ktorý by konal v rozsahu práv a povinností štatutárneho orgánu v zmysle Obchodného zákonníka a nemala riadne a nespochybniteľne ustanoveného splnomocneného zástupcu. Tovar v mene spoločnosti objednával telefonicky alebo elektronicky pracovník spoločnosti Podtatranská hydina, a.s., a žalobkyňa, ktorá zároveň vystupuje aj pri vyskladnení a prevzatí tovaru na prepravných dokladoch a úhradách tovaru v hotovosti. Všetky dodávky boli uskutočnené do prevádzky spoločnosti HYDINA SK, t. j. na adrese Slavkovská cesta č. 54, Kežmarok. Platby za tovar boli vykonané prevodom a realizované z účtu spoločnosti TrueCom, s.r.o. a účtu SLOVAKIA FARMA s.r.o.. Všetky tieto dôkazy preukazujú, že spoločnosť TrueCom, s.r.o., bola umelo vytvorená a včlenená do obchodného reťazca z dôvodu vyhotovovania faktúr s daňou pre nasledujúceho tuzemského odberateľa v reťazci a to žalobkyňu, ktorá si na základe takto vyhotovených faktúr uplatnila odpočítanie dane.

11. Krajský súd ďalej uviedol, že splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len vo formálnej deklarácii predložených dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktúr, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané. Dôkazné bremeno o reálnom dodaní

tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobkyňu. Samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami a inými listinnými dôkazmi nie je podľa správneho súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočné 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 odpočítane dane z tohto dokladu. Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje teda platiteľ. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si zo zákona zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, a ktorý si aj tento nárok uplatnil. Preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom ustanovených 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 DPH uznaný ako oprávnený. Tvrdenie žalobkyne, že z jej strany boli splnené všetky podmienky pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, je teda nedôvodné.

12. K námietke žalobkyne, ktorým sa nestotožňuje s tvrdením správcu dane, ktorý použil ako podporný dôkaz pri spochybnení deklarovaného obchodu, a to CMR dokumenty, ktoré nespĺňali povinné náležitosti, správny súd poukázal v tejto súvislosti na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8SŽ/7/2015, z ktorého vyplýva, že prepravným dokladom pri medzinárodnej cestnej preprave tovaru v zmysle Dohovoru je CMR. Je bežným pravidlom, že odosielateľ od prepravcu žiada písomné potvrdenie príjemcu tovaru. Pokiaľ CMR nemá všetky podstatné náležitosti vyplnené, správca dane nemusí považovať tento dôkaz za relevantný a v takomto prípade pristupuje k overovaniu dôkazov prepravy ďalšími podpornými dôkazmi (dodací list, objednávka, e-mailová pošta a pod.).

13. Na základe výsledku vykonaného dokazovania, kedy správca dane aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie možno konštatovať, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Vzhľadom na skutočnosť spochybnenia existencie prevádzaného tovaru, resp. jeho pohybu u dodávateľov žalobkyne, a teda reálnosti na všetkých stupňoch obchodného reťazca deklarovaných zdaniteľných plnení sa javí unesenie dôkazného bremena zaťažujúce žalobkyňu spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby sama žalobkyňa preukázala, že vynaložila a prijala všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti na dosahovanie účelu jej hospodárskej činnosti, aby zabránila tomu, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení zneužívajúcich právo poskytované zásadou neutrality DPH, čo nie je nič neobvyklé. Vzhľadom na okolnosti tohto prípadu neobstojí žalobkynine jednoduché spoliehanie sa na zásadu neutrality dane z pridanej hodnoty a tvrdenie o nemožnosti ovplyvniť dodržiavanie administratívnych povinností a zákonných postupov zo strany daňových subjektov zúčastnených v obchodnom reťazci zdaniteľných plnení predchádzajúcich alebo nasledujúcich po kontrolovanom zdaniteľnom obchode.

14. Správny súd sa stotožnil s právnym posúdením veci správcou dane, ako aj žalovaným, ako aj s jeho podrobným zdôvodnením, pričom pre zdôraznenie jeho správnosti uvádza, že k základným právam účastníka konania obsiahnutým v práve na spravodlivý proces patrí právo na uvedenie dostatočných dôvodov, na ktorých je rozhodnutie založené. V súvislosti s riadnym odôvodnením je potrebné uviesť, že vychádzajúc z konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva okrem iného vo veci Garcia Ruiz proti Španielsku, rozsudok zo dňa 21.01.1999, týkajúci sa sťažnosti č. 30544/96, ďalej Ruiz Toria proti Španielsku, rozsudok zo dňa 09.12.1994, týkajúci sa sťažnosti č. 18390/91, Van de Hurk proti Holandsku, rozsudok zo dňa 19.04.1994, týkajúci sa sťažnosti č. 16034/90, judikatúry Ústavného súdu SR (sp. zn. IÚS 226/03 zo dňa 12.05.2004, IIIÚS 209/04 zo dňa 23.06.2004, sp. zn. IIIÚS 95/06 zo dňa 15.03.2006, sp. zn. IIIÚS 260/06 zo dňa 23.08.2006) nie je nutné, aby na každú žalobnú námietku bola daná súdom podrobná odpoveď a rozsah povinností odôvodniť súdne rozhodnutie sa môže meniť podľa povahy rozhodnutia a musí byť analyzovaný s pohľadom na okolnosti každého prípadu, súd je

povinný dbať na to, aby jeho rozhodnutie bolo presvedčivé, na podporu čoho uvedie dostatočné argumenty. Súd má v odôvodnení svojho rozhodnutia reagovať na zásadné relevantné námietky súvisiace s predmetom súdnej ochrany prednesené žalobcom. Uvedené je s poukazom na zásadu a na princípy dobrej správy potrebné aplikovať aj vo vzťahu k rozhodnutiam správnych orgánov. Správny súd dospel k záveru, že na všetky relevantné námietky žalobkyne boli správnym orgánom v odôvodnení rozhodnutia podrobne uvedené dôvody, pre ktoré bolo správcom dane rozhodnuté o nepriznaní nadmerného odpočtu DPH.

15. K žalobnej námietke, ktorou žalobkyňa namietala porušenie princípu dvojnásťnásobnosti daňového konania správny súd uviedol, že vyhodnotením administratívneho spisu, ako aj prvoinštančného a žalobou napádaného rozhodnutia nezistil porušenie procesných ustanovení daňového poriadku týkajúcich sa rozhodnutia o odvolaní. V tomto smere treba poukázať na skutočnosť, že rozhodnutie správneho orgánu prvej inštancie spolu s odvolacím rozhodnutím tvoria jeden celok. Rozhodnutie správcu dane v rámci odvolacieho konania podrobujú odvolací orgán prieskumu, jeho rozhodnutie môže modifikovať, príp. zrušiť jeho rozhodnutie a vec vrátiť na nové konanie. Z odôvodnenia žalobou napádaného rozhodnutia však vyplýva, že riadne prebehlo odvolacie konanie, v ktorom sa žalovaný riadne vysporiadaval s námietkami, ktoré žalobkyňa uplatnila v odvolacom konaní, pričom na zásadné a podstatné odvolacie námietky poskytol odvolací orgán svoje zdôvodnenie.

16. K žalobnej námietke týkajúcej sa arbitrárnosti a nedostatočného zdôvodnenia žalobou napádaných rozhodnutí tak správcu dane, ako žalovaného správny súd poukázal na vyššie citovanú judikatúru tak európskych súdov, ako aj Ústavného súdu SR, v zmysle ktorej nie je povinnosťou súdu, ako ani správneho orgánu odpovedať na každú žalobcom, resp. odvolateľom vznesenú námietku. Povinnosťou správneho orgánu, ako i súdu je zaoberať sa pre vec podstatnými námietkami. V zmysle uvedených kritérií preskúmané rozhodnutie spĺňa kritéria preskúmateľnosti, nie je možné ho podľa správneho súdu označiť za arbitrárne, pretože žalovaný v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia odpovedal na relevantné odvolacie námietky žalobkyne.

17. Správny súd k veci dodal, že správa dani vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremenom. Uvedené platí v plnom rozsahu aj na uplatnenie nadmerného odpočtu DPH. Správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnené vrátenie DPH. Z uvedeného dôvodu sa pri tejto činnosti správcu dane predchádzajúcej rozhodnutiu o uplatnení nároku na vrátenie DPH, autoritatívnym spôsobom formou rozhodnutia uplatňuje dôsledná aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov správcom dane vo vzťahu k potrebným zisteniam. 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 prihliada 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 bezpochybne nepreukáže a nepotvrďia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii. Uvedeným kritériám zodpovedal v preskúmanom prípade tak v rozhodnutí správcu dane, ako aj rozhodnutie žalovaného. Z vykonaných dôkazov žalovaným vyplýva podľa správneho súdu, že v

predmetnej veci sa mohlo jednať o klasickú schému karuselového podvodného konania, keď sa pri dodávke tovaru z cudziny, ktorý by inak ako intrakomunitárny obchod sa realizoval bez uplatnenia DPH, v predmetnej veci sa využili nárazníkové subjekty, ktoré následne ukončili svoju hospodársku činnosť len za tým účelom, aby bolo možné uplatniť nárok na nadmerné odpočty DPH. Tieto skutočnosti vyplynuli z vykonaného dokazovania. Súčasne z vykonaného dokazovania vyplynuli i závery o tom, že žalobkyňa, resp. s ňou prepojené osoby vystupovali za tieto nárazníkovej spoločnosti, resp. od nich prijímali ekonomické benefity v procese dodávok tovaru. Tieto skutočnosti vzali daňové orgány za preukázané a z nich vyvodili právne závery, ktoré správny súd považoval za logické a odôvodnené pre postup, ktorý bol následne zvolený daňovými orgánmi a mal odraz vo výroku jeho rozhodnutia. Správny súd súčasne poukázal na rozsudok Európskeho súdneho dvora v spojených veciach C-439/04 a C-442/04 Axel Kittel proti Belgickému kráľovstvu a Belgické kráľovstvo proti Recycling Sprl, v ktorom Európsky súdny dvor uzavrel, že pokiaľ sa kupujúci vedome zúčastňuje na karuselovej podvodnej daňovej operácii, ktorej jediným cieľom je znížiť daňové zaťaženie, čím sa dopustí zneužitia práva, uvedený spoločný systém stanovuje, že právo na odpočítanie dane stráca. V bode 62 rozsudku Súdny dvor konštatuje že prvá a šiesta smernica o DPH nielen umožňujú, ale priam vyžadujú stratu práva na odpočítanie dane, pokiaľ sa jeho držiteľ vedome zúčastní na podvodoch tohto typu, na ktorých posúdenie majú byť zohľadnené vyššie uvedené kritéria. V tomto zmysle rozsudok (36) pripomenul, že vnútroštátny súd je povinný odmietnuť priznanie práva na odpočet, pokiaľ sa preukáže, že právo je uplatňované protiprávne (bod 34).

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

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

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

20. Sťažovateľka sa nestotožnila so záverom krajského súdu týkajúceho prekročenia zákonom stanovenej maximálnej doby trvania daňovej kontroly. Sťažovateľka tiež namietla, že správca dane prenáša na ňu dôkazné bremeno v takom rozsahu, ktorý reálne vylučuje možnosť preukázať akúkoľvek skutočnosť tvrdenú sťažovateľkou. Na podporu svojho tvrdenia poukázala na rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/1/2011.

21. Sťažovateľka ďalej spochybnila závery krajského súdu v časti týkajúcej sa konštatovania o reálnom nenaplnení obsahu účtovných dokladov predložených sťažovateľkou a rovnako aj závery, ktorých obsah vzbudzuje dojem o podvodnom konaní sťažovateľky.

22. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že všetky námietky považuje za nedôvodné, a preto navrhol kasačnému súdu, aby ju zamietol.

### IV.

#### Právny názor Najvyššieho súdu

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

24. 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 apríl 2013, 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 § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

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

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

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.

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

26. 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.

27. 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.

28. 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.

29. 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 prenášania 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...“

30. 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 sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

31. 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).

32. 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 zaviazať, 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 sa v prejednávacom prípade nestalo.

33. 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.

34. Kasačný súd mal za preukázané, že žalovaný ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly 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 veci tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zamerával sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

35. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s Daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popisali zistený skutkový stav, 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.

36. Z vykonaného dokazovania je preukázané, že spoločnosť TrueCom, s.r.o., ktorá bola uvedená na faktúrach ako dodávateľ tovaru, nebola vlastníkom tovaru, 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 spoločnosť TrueCom, s.r.o. bola vlastníkom tovaru uvedenom na faktúrach. Dôkazmi preukazujúcimi tvrdenie, že spoločnosť TrueCom, s.r.o. nebola vlastníkom tovaru uvedenom na faktúrach sú odpovede na žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií, výpoveď vtedajšej konateľky spoločnosti TrueCom, s.r.o. B. Z. orgánom činným v trestnom konaní, systém objednávok a samotná realizácia zdaniteľných obchodov či disponovanie s účtom spoločnosti TrueCom, s.r.o.

37. 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.

38. Teda rovnako ako krajský súd musí aj kasačný súd potvrdiť, že správca dane od sťažovateľa oprávnené vyžadoval v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku preukázanie splnenia hmotnoprávných 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.“

39. K námietke sťažovateľky, že správca dane prekročil zákonom ustanovenú maximálnu dobu trvania daňovej kontroly z dôvodu prerušenia daňovej kontroly za účelom získania odpovedí na medzinárodnú výmenu informácií kasačný súd uvádza, že nie je dôvodná.

Z obsahu administratívneho spisu žalovaného vyplýva, že správca dane za účelom zistenia skutočného stavu veci zasielal žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií a odpovede na tieto žiadosti aj boli jedným z dôkazov, ktoré pomohli správcovi dane k dosiahnutiu správneho právneho záveru. V súvislosti s otázkou zákonnosti prerušenia daňovej kontroly a jej vplyvu na protokol z daňovej kontroly kasačný súd odkazuje, podobne ako krajský súd, na právne závery uznesenia Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 726/2016-20. V danej veci je tak zrejmé, že správca dane nebol bezdôvodne nečinný, ale vo veci konal a snažil sa zistiť skutočný stav veci aj prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií.

40. K sťažovateľovým ďalším námietkam 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 odpovede 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.

41. 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.

42. 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.

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

#### **Poučenie:**

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