

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 10Sžfk/13/2019  
Identifikačné číslo spisu: 4017200379  
Dátum vydania rozhodnutia: 26.02.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4017200379.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a JUDr. Igora Belka, v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky) HEPI, s.r.o., Cintorínsky rad 14/14, 945 01 Komárno, právne zastúpená Mgr. Ivanou Lackovou, LL.M., advokátkou, AK so sídlom Jána Fabu 9, 911 01 Trenčín, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100497084/2017 zo dňa 20. marca 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/80/2017-138 zo dňa 6. 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, vydal dňa 30.11.2016 rozhodnutie číslo 104382826/2016, ktorým žalobkyni podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) určil za zdaňovacie obdobie október 2014 rozdiel v sume 49 296,92 eur, uplatneného nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty, znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty zo sumy 55 186,24 eur na sumu 5 889,32 eur a vo výške určeného rozdielu v sume 49 296,92 eur nepriznal nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100497084/2017 zo dňa 20.03.2017 prvoinštančné rozhodnutie daňového úradu potvrdil.

#### II.

## Konanie na krajskom súde

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

4. Správny súd v prvom rade uviedol, že medzi účastníkmi konania bol sporný výklad ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“) a to, či žalobkyni vznikol nárok na uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2014 pri nej tvrdených dodávkach tovaru od spoločnosti NIMFAS Corp., s.r.o. (tovar - Red Bull podľa faktúry č. NF 0015/14 zo dňa 13.10.2014 a faktúry č. NF 0017/14 zo dňa 31.10.2014) od spoločnosti MB TRADING, s.r.o. (tovar - cukríky a žuvačky podľa faktúry č. FV149313 zo dňa 01.10.2014, faktúry č. FV149318 zo dňa 06.10.2014, faktúry č. FV149325 zo dňa 13.10.2014, faktúry č. FV149331 zo dňa 20.10.2014 a podľa faktúry č. FV149343 zo dňa 27.10.2014) a od spoločnosti RURKI s.r.o. (tovar - čokoláda Bounty podľa faktúry č. 2014/095 zo dňa 21.10.2014).

5. Ďalej správny súd konštatoval, že vzhľadom na ľahkú zneužitelnosť nároku na uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty zákonodarca požaduje, aby platiteľ tejto dane, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na odpočítanie dane, bol schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňových dokladoch vystavených spoločnosťou NIMFAS Corp., s.r.o., MB TRADING, s.r.o. a RURKI, s.r.o., ako dodávateľmi tovaru pre žalobkyňu. Podľa názoru správneho súdu správca dane vykonal v tomto smere v potrebnom rozsahu dokazovanie, a to vyžiadaním listinných dokladov od žalobkyne a jej bezprostredných dodávateľov a preveril i ďalšie spoločnosti, nakoľko bolo nesporne preukázané, že s tovarom (čokoláda Bounty) mal obchodovať reťazec dodávateľov a odberateľov, t. j. spoločnosti SAXIUSOX s.r.o. - FABRIZIO s.r.o. - RURKI s.r.o. - žalobkyňa. V priebehu daňovej kontroly žalobkyňa predložila správcovi dane dve faktúry (č. NF0015/14 zo dňa 13.10.2014 a č. NF0017/14 zo dňa 31.10.2014) za dodávku tovaru označeného ako Red Bull od spoločnosti NIMFAS Corp., s.r.o., päť faktúr (č. FV149313 zo dňa 01.10.2014, č. FV149318 zo dňa 06.10.2014, č. FV149325 zo dňa 13.10.2014, č. FV149331 zo dňa 20.10.2014, č. FV149343 zo dňa 27.10.2014) za dodávku tovaru (cukríky a žuvačky) od spoločnosti MB TRADING, s.r.o. a jednu faktúru (č. 2014/095 zo dňa 21.10.2014) od spoločnosti RURKI, s.r.o. za dodávku tovaru označeného ako čokoláda Bounty.

6. Podľa názoru správneho súdu predloženie uvedených dokladov (opätrených pečiatkou a podpisom) je však len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ale nie je tým ešte preukázaná reálnosť a realizácia obchodnej transakcie, pretože technicky je dnes možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené alebo nie. Teda akékoľvek doklady bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo i reálne uskutočnené.

7. Krajský súd prisvedčil tvrdeniu správcu dane a žalovaného, že žalobkyňa nepreukázala ním deklarované obchodné transakcie (dodanie tovaru od spoločnosti NIMFAS Corp., s.r.o., MB TRADING, s.r.o. a RURKI s.r.o. ako dodávateľov). S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcom dane je i súd toho názoru, že žalobkyňou deklarovaným uvedeným dodávateľom nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty, a preto nemohlo ani žalobkyni vzniknúť právo na odpočítanie jeho dane.

8. Krajský súd uviedol, že dôležitou právnou otázkou v tomto konaní bolo posúdenie miery zaťaženia žalobkyne dôkazným bremenom vyplývajúcim z ust. § 24 ods.1 Daňového poriadku, keď z vykonaného dokazovania vo vzťahu k spoločnosti NIMFAS Corp., s.r.o. a spoločnosti MB TRADING, s.r.o. správca dane vyvodil správny právny záver, že žalobkyňa nepreukázala zákonnosť uplatneného odpočítania dane pri deklarovaných dodávkach tovaru od týchto spoločností a v prípade deklarovanej dodávky od spoločnosti RURKI s.r.o. v rámci celého obchodného reťazca tuzemských spoločností vyplynula nepreukázateľnosť pôvodu obchodovaného tovaru, 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.

9. K námietke žalobkyne v podanej žalobe ohľadne neúplného zistenia skutkového stavu a automatického preberania názorov iných správcov dane bez ich dostatočného overenia správny súd uviedol, že bolo povinnosťou žalobkyne v prípade, ak si uplatnila odpočítanie dane z pridanej hodnoty (pri tovare, ktorý jej mali dodať deklarovaní dodávatelia, t. j. spoločnosti NIMFAS Corp., s.r.o., MB TRADING, s.r.o. a RURKI, s.r.o.), aby preukázala, že tovar jej bol dodaný práve dodávateľom uvedeným na faktúre a taktiež aby preukázala skutočnú existenciu zdaniteľného plnenia (v prípade dodávok v reťazci dodávateľov a odberateľov), vrátane prepravy tohto plnenia. Je jednoznačne potrebné podľa názoru správneho súdu pričítať na ťarchu žalobkyne tú skutočnosť, že si dostatočne neoverovala deklarované dodávky tovaru od uvedených spoločností v mesiaci október 2014, napriek tomu, že sa jednalo o dodávky vo väčších množstvách. 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 realnosť deklarovaného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako tomu bolo v tomto prípade, keď žalobkyňa nevedela preukázať reálne naplnenie deklarovaného obchodu medzi ňou a deklarovanými dodávateľmi. Žalobkyňa podľa názoru súdu nepreukázala napr. ani to, či si vzhľadom, na väčšie množstvo tovaru (čo bolo i pre ňu neobvyklé) preverovala priestory, v ktorých je tovar skladovaný, resp. možnosti jeho skladovania u deklarovaných dodávateľov. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužívateľná, 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 žalobkyňa nesporne nepreukázala. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre. Z obsahu žalobkyňou predložených listinných dokladov nemožno vyvodiť záver o reálnom dodaní tovaru žalobkyne zo strany deklarovaných dodávateľov. Taktiež 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 medzi ňou a deklarovanými dodávateľmi bude spochybnené.

10. Ako nedôvodnú správny súd hodnotí aj žalobnú námietku týkajúcu dĺžky daňovej kontroly. V tejto veci správny súd uvádza, že daňová kontrola bola prerušená v súvislosti so žalobkyňou deklarovanými dodávkami tovaru do iných členských štátov s oslobodením od dane z pridanej hodnoty v kontrolovanom zdaňovacom období, ktoré bolo potrebné preveriť na finančnej správe príslušného členského štátu. Daňová kontrola u žalobkyne začala dňa 26.01.2015 a prerušená bola dňom 06.07.2015 rozhodnutím zo dňa 02.07.2015. Správca dane dňa 10.02.2016 získal poslednú odpoveď na medzinárodnú výmenu informácií, čo následne oznámil žalobkyne a daňová kontrola pokračovala od 11.02.2016, pričom bola ukončená dňom 21.06.2016, kedy bol žalobkyne, resp. jej splnomocnenej zástupkyne doručený protokol zo dňa 06.06.2016 z daňovej kontroly. Z predloženého administratívneho spisu vyplýva, že správca dane dôvodne prerušil daňovú kontrolu, nakoľko bolo potrebné preveriť dodávky žalobkyne do iného členského štátu a kým nezískal úplné odpovede na všetky tri žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií, nemohol pokračovať v jej vykonávaní, pretože daňová kontrola bola prerušená do dňa, kedy správca dane získal podklady potrebné pre správne určenie dane. Na dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly nič nemení ani skutočnosť, že v čase jej prerušenia už mal správca dane doručené niektoré odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, pretože podstatné je, že nemal doručené všetky odpovede. V prípade neprerušenia daňovej kontroly by došlo k uplynutiu lehoty na jej vykonanie.

11. Podľa názoru správneho súdu rozhodnutie žalovaného v dostatočnej miere uvádza dôvody, na ktorých sa výrok rozhodnutia zakladá, pričom v odôvodnení rozhodnutia sa žalovaný vysporiadal so všetkými rozhodujúcimi námietkami žalobkyne. Taktiež i po hmotnoprávnej stránke vysvetlil podstatu podmienok uplatnenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa ust. § 49 ods.1, 2 zákona o DPH, pričom postupoval v súlade s ustálenou judikatúrou.

12. O nároku na náhradu trov konania rozhodol krajský súd podľa § 168 S.s.p. tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech súd nepriznal náhradu trov konania, nakoľko zo súdneho spisu

nevyplýva, že by žalovanému v súvislosti s predmetným konaním trovy konania vznikli.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

13. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. f), písm. g) a písm. h) S.s.p., v ktorej navrhla kasačnému súdu, aby postupom podľa § 462 ods. 2 S.s.p. napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil, rozhodnutie žalovaného zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie alebo aby podľa § 462 ods.1 S.s.p. zrušil rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

14. Sťažovateľka namietala v zmysle dôvodu uvedeného v § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p. (krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces), že konanie krajského súdu ako celok nevykazuje znaky spravodlivosti. Poukázala na to, že podľa judikatúry Ústavného súdu SR obsahom základného práva na spravodlivý súdny proces je právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia a zákaz svojvoľného postupu súdu. Sťažovateľka ako dôvod nezákonnosti rozhodnutia krajského súdu uvádza jednostranné hodnotenie dôkazov, ktoré podporujú skutkové závery žalovaného, teda že vyhodnotil len tie dôkazy, ktoré žalovanému vyhovovali. Tým je podľa jej názoru porušená zásada voľného hodnotenia dôkazov. Krajský súd v Nitre nevyočul svedkov, ktorí mali význam pre posúdenie nároku na odpočet DPH, napr. Ing. I. D., ktorá mala prehľad o účtovníctve spoločnosti NIMFAS Corp., s.r.o. Podľa sťažovateľky v spise absentujú ňou navrhnuté dôkazy z daňovej kontroly za mesiac jún 2014, ktoré okrem iného preukazujú skutočnosť, že spoločnosti NIMFAS Corp., s.r.o. a MB TRADING, s.r.o. neboli vždy nekontaktné spoločnosti, keďže v predmetnej daňovej kontrole vypovedali, že so žalobcom obchodovali. Sťažovateľka v tejto súvislosti uviedla, že napadnutý rozsudok nie je zákonný a preskúmateľný.

15. Pokiaľ sa jedná o dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v § 440 ods.1 písm. g) S.s.p. (krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci) podľa názoru sťažovateľky súd odobril nesprávne rozloženie dôkazného bremena medzi správca dane a daňový subjekt. Všetky tri spoločnosti, ktoré vystavili faktúry, z ktorých správca dane neuznal odpočet DPH, vykonávali svoju činnosť a nekontaktné sa stali až v priebehu tejto daňovej kontroly. V priebehu daňovej kontroly za mesiac jún 2014 však vypovedali a obchodovanie so žalobcom potvrdili. Sťažovateľka nemala možnosť v čase obchodovania s dodávateľmi predpokladať, že sa v prípade daňovej kontroly začne jednať o subjekty nekontaktné alebo problematické.

16. Pokiaľ sa jedná o spoločnosť RURKI, s.r.o. táto bola platiteľom DPH, mala aj faktúru od predchádzajúceho dodávateľa a sťažovateľka si bola sama pre tovar. Sťažovateľka nevedela a ani pri zachovaní najvyššej miery opatrnosti nemohla vedieť, že na začiatku reťazca je problematický subjekt. V tomto prípade takisto krajský súd zotrval na nesprávnom rozložení dôkazného bremena a vec uzavrel s konštatovaním, že sťažovateľka nekonala dôsledne pri výbere svojich obchodných partnerov. Od sťažovateľky nebolo možné rozumne očakávať, že pri obchodovaní bude preverovať celý obchodný reťazec.

17. Ďalej tiež krajský súd vyčítal sťažovateľke, že si dostatočne neoverila skutočnosť, či má jej dodávateľ skladové priestory a rovnako bolo vyčítané, že obchodovala so spoločnosťami, ktoré pre svoje zapísané sídlo využívali adresy, na ktorých sídlili aj mnohé ďalšie spoločnosti. Podľa názoru súdu sťažovateľka nezachovala dostatočnú ostražitosť pri výbere dodávateľa. V tejto súvislosti sťažovateľka je toho názoru, že takéto rozhodnutie súdu zakladá precedens, že všetky spoločnosti, ktoré majú sídla na adresách, na ktorých sídli aj mnoho ďalších subjektov, sú automaticky nedôveryhodné.

18. Podľa názoru sťažovateľky žalovaný nijakým spôsobom nepreukázal, akým spôsobom sa sťažovateľka mala podieľať na podvode. Žalovaný, správca dane a ani súd nezadefinovali, v čom malo spočívať podvodné konanie sťažovateľky. Taktiež nie je možné rozširovať povinnosti daňového subjektu

ani v zmysle požiadaviek európskej judikatúry ohľadom preverovania si dôveryhodnosti obchodných partnerov reťazci.

19. Sťažovateľka namietala v kasačnej sťažnosti tiež uvedením dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. h) S.s.p. (krajský súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu). Sťažovateľka je presvedčená, že krajský súd výrazne rozšíril povinnosť daňového subjektu pri dokazovaní, a preto sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, pričom tento odklon krajský súd dostatočne neodôvodnil. Krajský súd v Nitre v odôvodnení použil len jednostranne zameranú judikatúru, pričom iný právny názor bol úplne prehliadaný. Sťažovateľka si svoje dôkazné bremeno v daňovom konaní vyčerpala a predložila nie len faktúry, ale aj ďalšie listiny. V tejto súvislosti poukázala na rozhodnutie najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/1/2011, sp. zn. 8Sžf/5/2012 a sp. zn. 6Sžf/10/2012, kde bolo vyslovené, že na daňovom subjekte neľeží dôkazné bremeno v absolútnom rozsahu. Sťažovateľka je toho názoru, že žalovaný pochybil, keď pričítal sťažovateľke existenciu dôkaznej núdze ohľadom skutočnosti, ktoré netvorili dôkazné bremeno sťažovateľky, na sťažovateľku tak preniesol nedostatky iného daňového subjektu.

20. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

IV.

Právny názor Najvyššieho súdu

21. 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 26. februára 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

22. 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 dane z pridanej hodnoty v sume 49 296,92 eur za zdaňovacie obdobie október 2014, znížený nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty zo sumy 55 186,24 eur na sumu 5 889,32 eur a vo výške určeného rozdielu v sume 49 296,92 eur jej nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty nebol priznaný, 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 týmito rozhodnutiami predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľky sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa kasačný súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil správny súd zo zistení uvedených 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 § 63 ods. 2 Daňového poriadku rozhodnutie musí vychádzať zo stavu vecí zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

Podľa § 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku ak tento zákon alebo osobitné predpisy neustanovujú inak, rozhodnutie musí obsahovať výrok, ktorý obsahuje údaje podľa písmena c), rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, lehotu plnenia, ak sa ukladá povinnosť plniť, rozhodnutie o náhrade nákladov správy daní podľa § 12, a ak ide o peňažné plnenie, aj sumu a číslo účtu príslušnej banky, na ktorý má byť suma zaplatená.

Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. 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 v nadväznosti na § 19 ods.1 zákona o DPH, právo na odpočítanie dane z tovarov a služby vzniká platiteľovi v deň, keď vznikla daňová povinnosť, pričom daňová povinnosť vzniká dňom dodania. Top znamená, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ.

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 ods.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.

23. Kasačný súd uvádza, že zákon viaže vznik nároku na odpočet DPH na kumulatívne splnenie podmienok uvedených v ust. § 49 ods.1, 2 písm. a) a v § 51 ods.1 písm. a) zákona o DPH. Zákonodarca z dôvodu zabránenia zneužitia práva požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar alebo služby boli reálne dodané (§ 8 a § 9 zákona o DPH), a to práve osobou uvedenou na faktúre.

24. 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 prihladnutím na ustanovenie § 461 S.s.p. dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

25. 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.

26. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav vecí čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

27. 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.

28. 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.“. 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...“

29. Vzhľadom na uvedené kasačný súd konštatuje, že sťažovateľka v konaní nepreukázala, teda nepredložila žiadne doklady preukazujúce splnenie podmienok na nárok na odpočítanie DPH.

30. Podľa názoru kasačného súdu je nutné si uvedomiť postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správny 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) 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 správcou dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Pokiaľ sťažovateľka tvrdí, že dodanie tovaru sa uskutočnilo, zaťažuje ju dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

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

32. V prejednávanej veci, na základe vykonaného dokazovania správcou dane, ktoré bolo zamerané na preverenie pravdivosti sťažovateľkou predkladaných daňových dokladov a verifikácie sťažovateľkou deklarovaneho zdaniteľného plnenia, kasačný súd konštatuje, že námietkam sťažovateľky nie je možné prisvedčiť.

33. 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 realnosť obchodov deklarovaneých 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. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného 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 aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľky.

34. Správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie. Pokiaľ sa jedná o námietku sťažovateľky, že krajský súd nevyočul svedkov, ktorí mali podľa jej názoru význam pre posúdenie nároku na odpočet DPH (Ing. I. D.), tu kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že je zrejmé, že Ing. I. D. viedla pre spoločnosť NIMFAS Corp., s.r.o. - dodávateľ sťažovateľky účtovníctvo. Podľa nej doklady za mesiac apríl a máj 2014 zobral konateľ spoločnosti spolu a ďalšími informáciami nedisponovala. Vzhľadom na dôkaznú situáciu a jej pracovné zaradenie v spoločnosti, resp. druh práce sa i podľa názoru kasačného súdu nemohla relevantne vyjadriť k dodávke tovaru pre žalobkyňu.

35. Takisto pokiaľ sa jedná o námietku sťažovateľky týkajúcej sa dĺžky daňovej kontroly, kasačný súd udáva, že táto bola v súlade so zákonom prerušená z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií. Podľa názoru kasačného súdu správca dane dôvodne prerušil daňovú kontrolu, nakoľko bolo potrebné preveriť dodávky sťažovateľky do iného členského štátu a kým nezískal úplné odpovede na všetky žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, nemohol pokračovať v jej vykonávaní.

36. Sťažovateľka taktiež namietala skutočnosť, že v prípade spoločnosti RURKI, s.r.o. sťažovateľka nemohla vedieť, že táto sa v priebehu daňovej kontroly stane nekontaktnou, a že sa bude jednáť o problematický subjekt. Ako vyplynulo z obsahu administratívneho spisu, preverovaním správcu dane nebol zistený pôvod fakturovaného tovaru v reťazci spoločností (SAXIUSOX s.r.o. - FABRIZIO s.r.o. - RURKI s.r.o. - sťažovateľka, pretože konateľka spoločnosti SAXIUSOX s.r.o. poprela dodanie tovaru spoločnosti FARIZIO s.r.o. a ani jeden z konateľov spoločností zapojených do reťazca neuviedol, kde presne sa uskutočnila nakládka tovaru a nebol pri nej ani prítomný, teda nebolo preukázané, s akým tovarom spoločnosti obchodovali. Uvedené jednoznačne spochybnilo realitu sťažovateľkou deklarovanej transakcie. V prípade deklarovanej dodávky od spoločnosti RURKI, s.r.o. v rámci celého obchodného reťazca tuzemských spoločností vyplynula nepreukázateľnosť pôvodu obchodovaného tovaru, pričom všetky okolnosti celkom jednoznačne nasvedčujú tomu, že sťažovateľka bola jedným z účastníkov obchodného reťazca, v rámci ktorého prebiehala fakturácia tovaru v tuzemsku, avšak bez reálneho dodania.

37. Tieto skutočnosti osvedčujú prijatý záver správcu dane ako aj žalovaného, s ktorým sa krajský súd správne stotožnil, že v danom prípade neboli splnené zákonné podmienky pre vznik práva na odpočítanie dane upravené v § 49 a § 51 zákona o DPH.

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

39. 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.

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

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.