

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 4Sžfk/5/2020  
Identifikačné číslo spisu: 5018200514  
Dátum vydania rozhodnutia: 04.05.2021  
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:5018200514.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej a zo sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Jozefa Milučkého, v právnej veci žalobcu: TAL COMPANY SPV, s.r.o., Gabajova 11, Žilina, právne zastúpený: JUDr. Martin Olos, advokát, Karola Kašjaka 1, Rajecké Teplice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná č. 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102031451/2018 zo dňa 11. októbra 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/176/2018-73 zo dňa 03. septembra 2019, takto

### rozhodol:

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

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

### Odôvodnenie

1.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“) podľa §190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102031451/2018 zo dňa 11. októbra 2018, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina (ďalej len „správca dane“) číslo: 101194013/2018 zo dňa 19. júna 2017, ktorým určil žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) rozdiel v sume nadmerného odpočtu 37. 360,56 € na DPH za zdaňovacie obdobie 4. štvrtrok 2016, znížil nadmerný odpočet zo sumy 38.983,47 € na sumu 1.622,91 €. Rozdiel medzi nadmerným odpočtom zisteným na základe daňovej kontroly a nadmerným odpočtom vráteným do 10 dní odo dňa odoslania čiastkového protokolu vrátený do 10 dní od skončenia daňovej kontroly je 0 €. O trovách konania rozhodol krajský súd podľa § 167 ods. 1 SSP a § 168 a contrario tak, že účastníkom konania ich náhradu nepriznal.

2. Krajský súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že správca dane neuznal žalobcovi nárok na odpočítanie DPH z dodávateľskej faktúry č. 2312161 dodávateľa F7 Slovakia, s.r.o., Bratislava, odberateľ TAL COMPANY SPV, s.r.o., dátum vystavenia 23. december 2016, dátum dodania 23.

december 2016, dátum splatnosti 22.01.2016, v ktorej, ako názov položky, bolo uvedené: 1. Tovar podľa objednávky, 2. Zálohové faktúry obe v počte 1 kus. Základ dane 147.186,13 €, DPH 29 437,23 €. V rámci daňovej kontroly žalobca predložil správcovi dane aj dodacie listy č. 2016TAL01, TAL02, TAL03 z 19. novembra 2016, TAL04 z 21. novembra 2016 a objednávky zo dňa 12. októbra 2016, zo dňa 14. októbra 2016, 02. decembra 2016, všetky nepodpísané a nepotvrdené dodávateľom F7 Slovakia, s.r.o. V rámci daňovej kontroly sa nepodarilo realizovať výsluch bývalého štatutárneho zástupcu dodávateľa W. L. ani splnomocneného zástupcu G. L. a bolo zistené, že dodávateľ je nekontaktný, jeho vlastníkom je cyperská spoločnosť. V priebehu daňovej kontroly žalobca tiež správcovi dane predložil dva CMR listy s rozdielnym obsahom, avšak s rovnakým číslovaním 6457/2016, obidva sú kópie pre odberateľa, z ktorých vyplýva, že odberateľom mala byť spoločnosť F7 Slovakia, s.r.o. a dodávateľ z nich nie je zrejmy (kolónka č. 1 je buď nečitateľná alebo nevyplnená). K preprave malo dôjsť dňa 28. decembra 2016 z Poľskej republiky. K CMR priložil aj výdajku spoločnosti PANELTECH Sp., Poľsko z 21. decembra 2016 a protokol pre príjazd vozidiel PANELTECH (išlo o poskytnutie informácií o mieste vykládky od odberateľa alebo príjemcu bez potvrdenia skutočného dodania tovaru). V rámci vyrubovacieho konania žalobca predložil novú faktúru č. 2312161 dodávateľa F7 Slovakia, s.r.o., ktorá mala rovnaké formálne usporiadanie ako pôvodne predložená faktúra, rovnaký dátum vystavenia, dátum dodania aj splatnosti a v ktorej boli pod názvom položky uvedené jednotlivé tovary v ich počte, mernej jednotke, cene bez DPH, DPH a cene spolu s DPH. Žalobca na preukázanie doručenia tejto faktúry od dodávateľa predložil jeho e-mailovú žiadosť o opravu tejto faktúry, z ktorej však nevyplýva, kedy túto žiadosť dodávateľovi doručil a ani osobu, ktorej túto žiadosť doručil.

3. Krajský súd sa po preskúmaní veci stotožnil s právnym názorom žalovaného, že v danom prípade nie sú splnené zákonné podmienky na uznanie nároku žalobcu na odpočítanie DPH zo spornej faktúry č. 2312161. V prvom rade konštatoval, že žalobca v daňovej kontrole predložil faktúru, ktorá nemala formálne náležitosti v zmysle § 74 ods. 1 písm. f) zákona o DPH. Pokiaľ žalobca predložil na preukázanie množstva a druhu dodaného tovaru jednotlivé objednávky, žiadna z predložených objednávok nebola potvrdená dodávateľom F7 Slovakia, s.r.o. a žiadna sa ani dátumovo nevzťahovala na dátum dodania podľa faktúry z 23. decembra 2016. Poukazujúc na rozsudok NS SR č. k. 1Sžfk/1/2016 zo dňa 19. júna 2018 krajský súd uzavrel, že uvedená faktúra nie je relevantným podkladom na uznanie nároku daňového subjektu na odpočet DPH podľa nej.

4. Vo vzťahu k faktúre č. 2312161 (druhej v poradí), ktorú žalobca predložil spolu s vyjadrením k protokolu z daňovej kontroly, a ktorá už obsahovala položkový zoznam dodaných tovarov s ich počtom, jednotkou, cenou bez DPH a DPH, sa krajský súd stotožnil s názorom správnych orgánov, že sa jedná o nehodnoverný dôkaz, a preto naň nie je možné prihliadnuť. Bolo preukázané, že dodávateľ žalobcu je nekontaktný počas celej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania a na adrese svojho sídla je neznámy, jediným spoločníkom dodávateľa je od 12. novembra 2015 cyperská spoločnosť a jediný konateľ W. L. bol ku dňu 30. júna 2017 ako konateľ vymazaný a dodávateľ doposiaľ nemá žiadny štatutárny orgán, ktorý by zaň konal, teda i vystavil faktúru alebo dal pokyn na jej vystavenie. Pritom žalobca novú faktúru zaslal správcovi dane dňa 29. marca 2018. Vzhľadom na pochybnosti správcu dane o tom, kto skutočne vystavil uvedenú faktúru, vyžiadal si od žalobcu vysvetlenie, od koho, kedy a akým spôsobom uvedenú faktúru získal. Žalobca predložil e-mail, z ktorého vyplýva, že ním len žiada o opravu uvedenej faktúry v rozsahu uvedenia jednotlivých položiek s jednotlivou cenou, množstvom a vyčíslením DPH, avšak nie je v ňom uvedené, komu tento e-mail poslal a ani kedy a či vôbec bol poslaný. Takýto dôkaz nemôže byť, podľa názoru krajského súdu, relevantným spôsobom preukázať skutočné vyhotovenie tejto faktúry zo strany jeho dodávateľa a na takúto faktúru nie je možné prihliadnuť.

5. Krajský súd sa stotožnil aj s právnym záverom žalovaného a správcu dane ohľadom nesplnenia vecných podmienok na odpočítanie DPH, pretože dodanie tovaru, tak ako je uvedený na faktúre, doloženej žalobcom vo vyrubovacom konaní, nebolo preukázané. Uvedenú skutočnosť nepreukazujú dopravy z Poľskej republiky na základe CMR listov, pretože cena tovarov, ktoré boli týmito prepravami dopravené do miesta dodania v Lučenci, sa nezhoduje s cenou dodávky podľa pôvodnej ani novej faktúry a nezhoduje sa ani dátum dodania týchto tovarov podľa CMR listov a podľa faktúr.

6. Krajský súd uviedol, že správca dane potvrdil, že určitý tovar bol zo strany poľských dopravcov do miesta dodania tovaru v Lučenci prepravený, uvedené však nepreukázalo, že išlo o tovar, ktorý by žalobca odobral od dodávateľa F7 Slovakia, s.r.o. na základe spornej faktúry č. 2312161 z 23. decembra 2016. Žalobcom boli predložené dva CMR listy s rovnakým číslom a s rovnakým dátumom, každý však bol od iného dopravcu. CMR list prepravcu JARYS obsahoval špecifikáciu tovaru 100.1130, 86 ks a 583,08 m<sup>2</sup>, výdajka tovaru nebola predložená. K druhému CMR listu prepravcu O.K. BRUK už výdajka č. 12001261/2018 dodávateľa PANELTECH Sp., Poľsko bola predložená a podľa nej sa jednalo o tovar sendvičové dosky 100.1130 v počte 41 kusov a 277,98 m<sup>2</sup>. Pokiaľ bol tento tovar odoslaný subdodávateľom PANELTECH Sp. dodávateľovi F7 Slovakia, s.r.o., nebolo preukázané, že ide o totožný tovar, ako bol uvedený na spornej faktúre už len z dôvodu, že podľa faktúry č. 2312161 mal byť dodaný dňa 23. decembra 2016 a podľa CMR listu bol dodaný dňa 29. decembra 2016. Podľa názoru krajského súdu z uvedeného jednoznačne vyplýva, že výdajka spolu s CMR listami sa nevzťahuje na spornú faktúru a tovary, ktoré boli takýmto spôsobom prepravené z Poľskej republiky do Lučenca a ani dôkazy o tom, že motorové vozidlá s konkrétnymi evidenčnými číslami z Poľskej republiky vstúpili na územie Slovenskej republiky a dopravili určitý tovar do Lučenca, nie sú dôkazom o tom, že by tovar uvedený na faktúre tieto vozidlá skutočne prepravili a že by sa jednalo o ten istý tovar podľa spornej faktúry.

7. V súvislosti s prvou žalobnou námietkou krajský súd poukázal na ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, podľa ktorej 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 práve dodávateľom (rozsudok NS SR č. k. 2Sžf/52/2010 zo dňa 21. septembra 2011).

8. Ohľadom námietky fotodokumentácie krajský súd konštatoval, že žiadnu fotodokumentáciu v listinnej forme žalobca nepredložil do administratívneho spisu. Ďalej uviedol, že ani odvolávka žalobcu na podpísaný dodací list nie je dôkazom na preukázanie dodaného tovaru. Dodacie listy predložené žalobcom (č. TAL01, TAL02, TAL03 a TAL04) sú všetky z novembra 2016 (dodanie tovaru od 19. do 21. novembra 2016), nemohlo sa teda jednáť o tovar podľa spornej faktúry, kde k dodaniu malo dôjsť 23. decembra 2016 a podľa CMR listov dokonca až dňa 29. decembra 2016.

9. K neuskutočneniu výsluchu svedka B. D. T., D., štatutárneho orgánu odberateľa žalobcu krajský súd uviedol, že pokiaľ žalobca v žalobe tvrdil, že svedok mal priame vedomosti o poskytnutí plnenia žalobcom, teda nie dodávateľom žalobcu, potom je jeho svedecká výpoveď nadbytočná, keďže predmetom dokazovania nebolo dodanie služieb dodaných žalobcom jeho odberateľovi, ale dodanie tovaru dodávateľom žalobcovi. Návrh žalobcu na vykonanie výsluchu svedkov W. a G. L. správca dane akceptoval a vykonal všetky potrebné opatrenia na to, aby k tomuto výsluchu došlo. Pokiaľ žalobca namietal, že nenesie akúkoľvek procesnú či inú zodpovednosť za to, že daňový úrad nebol schopný tieto výsluchy vykonať, krajský súd poukázal na to, že výber dodávateľa je len v rukách žalobcu a je v jeho záujme, aby si vyberal takého dodávateľa, ktorý by bol kontaktný, ktorý by spolupracoval so správcou dane, ktorý by si plnil daňové povinnosti, a ktorý by v prípade dôkaznej núdze daňovému subjektu predložil aj ďalšie dôkazy, ktoré by preukázali dodanie tovaru od takéhoto dodávateľa žalobcovi. V tejto súvislosti správny súd poukázal na ustálenú judikatúru NS SR, napr. rozsudok sp. zn. 3Sžf/26/2016.

10. K námietke žalobcu týkajúcej sa nepodpisania protokolu z daňovej kontroly zo dňa 05. marca 2018 daňovým kontrolórom B. G. D.Z. krajský súd uviedol, že uvedené však nemá žiaden vplyv na zákonnosť tohto dôkazu, pretože ust. § 47 písm. k) daňového poriadku kogentne stanovuje, že protokol musí obsahovať vlastnoručný podpis zamestnanca správcu dane, ktorý vyhotovil protokol, čo v danom prípade splnené bolo, keďže ho podpísala R. W. ako zamestnanec správcu dane, ktorý protokol vyhotovil. K námietke týkajúcej sa nesprávneho uvedenia roku vydania prvostupňového rozhodnutia (2017, keď správne mal byť uvedený rok 2018) krajský súd uviedol, že rozhodnutie bolo vydané v roku 2018, a preto sa jedná len o zrejmu nesprávnosť, ktorá môže byť opravená postupom podľa daňového

poriadku, ktorá však nemá žiaden vplyv na zákonnosť tohto rozhodnutia.

2.

11. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca („kasačný sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, ktorou žiadal, aby kasačný súd zrušil rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

12. Pokiaľ prvostupňový správny orgán vytýkal formálne nedostatky faktúry, žalobca uviedol, že správcovi dane predložil opravnú faktúru č. 2312161 zo dňa 23. decembra 2016, ktorá položkovite obsahuje všetky potrebné náležitosti podľa § 74 ods. 1 písm. f), g) zákona o DPH. Krajský súd sa však stotožnil s názorom správnych orgánov, že sa jedná o nehodnoverný dôkaz, a preto naň nie je možné prihliadnuť, poukazujúc na nekontaktnosť dodávateľa žalobcu počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania. Žalobca považoval uvedenú skutočnosť za irelevantnú a podotkol, že nenesie žiadnu zodpovednosť za to, že daňový úrad nebol schopný zabezpečiť svedkov W. a G. L.. Žalobca v tejto súvislosti namietal, že krajský súd plne opomenul, že za opravnú faktúru sa podľa § 71 ods. 2 zákona o DPH považuje každý doklad alebo oznámenie, ktoré mení pôvodnú faktúru a osobitne a jednoznačne sa na ňu vzťahuje, pričom táto faktúra musí obsahovať poradové číslo pôvodnej faktúry a údaje, ktoré sa menia. Posúdenie právnych účinkov a povahy faktúry č. 2312161 (druhej v poradí) krajským súdom (ako de facto a de iure nulitných) tak bolo podľa názoru žalobcu nesprávne.

13. Podľa názoru žalobcu krajský súd plne bagatelizuje a marginalizuje pochybenia správcu dane a žalovaného, vyhľadáva ospravedlňujúce argumenty na sanovanie nezákonností správcu dane (nepodpísanie protokolu z daňovej kontroly zo dňa 05. marca 2018, neúplné ustanovenie použitého §-u 74 zákona o DPH, nesprávne datovanie rozhodnutia prvostupňového orgánu). Žalobca mal za to, že prístup krajského súdu je výrazne jednostranný v prospech žalovaného a v neprospech žalobcu, napr. pri odmietnutí dôkazov výsluchom svedka B. D. T. D.. dopredu prejudikoval, čo tento svedok vie alebo nevie. Žalobca podotkol, že bez vypočutia svedka v rámci výsluchu pritom nik, ani štátny orgán, nemôže tzv. jasnovidecky vedieť čo ten-ktorý svedok reálne vnímal, čo vie a čo si aktuálne pamätá. Preto sa vykonáva dokazovanie, kde sa zisťuje skutkový stav.

14. Žalobca ďalej namietal, že krajský súd, žalovaný i správca dane vo svojich rozhodnutiach nevysvetlili, aký iný tovar mal žalobca odobrať od firmy F7 Slovakia, s.r.o. a taktiež ktorý iný subjekt mu vlastne dodal tovar stavbu. Tiež tvrdenie, že k tomuto dodaniu tovaru reálne nedošlo, je v hrubom rozpore s realitou. Vzhľadom na povahu, objemné rozmery tovaru, a jeho špecifický účel považoval žalobca úvahy krajského súdu, žalovaného a správcu dane za zmätočné, nelogické a nezmyselné.

15. V závere kasačnej sťažnosti žalobca namietal, že krajský súd opomenul, že žalovaný ako i prvostupňový správny orgán porušili základné zásady správy daní uvedené v ust. § 3 ods. 1 až 5 daňového poriadku a zásady dokazovania a základné povinnosti správcu dane v dokazovaní uvedené v ust. § 24 daňového poriadku. Podľa názoru žalobcu postup prvostupňového správneho orgánu a následne žalovaného bol absolútne nezákonným a jeho jediným účelom je odopretie vykonania relevantného dôkazu. Mal za to, že správca dane porušil žalobcove základné práva v daňovom konaní a odňal mu možnosť preukázať jeho tvrdenia, čo je v právnom štáte neprípustné. Ide o porušenie tzv. rovnosti zbraní. Rovnako namietal, že správca dane nepostupoval ani v zmysle povinností uložených v ust. § 46 ods. 5 daňového poriadku, čo krajský súd ignoroval.

3.

16. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že námietkami žalobcu sa krajský súd dostatočne a zrozumiteľne vyjadril v napadnutom rozsudku. Mal za to, že krajský súd rozhodol v súlade s platnými právnymi predpismi, na základe preukázaného skutkového stavu a preto navrhol, aby Najvyšší súd SR rozsudok krajského súdu potvrdil a žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

4.

17. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“ alebo „najvyšší súd“) konajúci ako

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

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

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

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

21. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že správca dane Daňový úrad Žilina vykonal u daňového subjektu TAL COMPANY SPV, s.r.o. daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2016. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane čiastkový protokol č. 101977225/2017 zo dňa 18. septembra 2017 a následne protokol č. 100487501/2018 zo dňa 05. marca 2018, ktorý bol doručený spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole žalobcovi dňa 12. marca 2018.

22. Prvostupňovým rozhodnutím č. 101194013/2018 zo dňa 19. júna 2017 (správne má byť 2018) správca dane podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 37.360,56 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2016. Zároveň znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2016 zo sumy 38.983,47 € na sumu 1.622,91 €. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 102031451/2018 zo dňa 11. októbra 2018 rozhodnutie správcu dane ako vecne správne potvrdil.

23. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalobcu je rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/176/2018-73 zo dňa 03. septembra 2019, ktorým zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, 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 rozhodnutia žalovaného a správcu dane, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky žalobcu sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

5.

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

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

26. 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.

27. 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.

28. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

29. 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.

30. 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, 2)
- 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.

31. 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.

32. 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.

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

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

6.

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

36. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Žiline potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa 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.

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

38. Neoddeliteľnou súčasťou fungovania mechanizmu dane z pridanej hodnoty je právo daňového subjektu na odpočítanie DPH. Uvedené právo predstavuje jednu zo zásad fungovania systému DPH, ktorá vyplýva zo Smernice 2006/112/ES zo dňa 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorá bola transponovaná aj do nášho zákona o DPH. Túto zásadu, resp. právo nemožno chápať ako absolútne právo platiteľa na odpočet DPH. Preukazovanie práva na odpočet DPH vyplýva jednak z hmotnoprávných podmienok stanovených zákonom o DPH, ale taktiež je prepojené aj na procesnoprávne podmienky zakotvené v daňovom poriadku. Zákon o DPH vychádza z predpokladu, že zdaniteľný obchod reálne prebehol. Povinnosť preukázania reálneho uskutočnenia dodávky tovaru alebo služieb vyplýva z daňového poriadku ako procesného predpisu upravujúceho daňové konanie. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom „leží“ dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“

39. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17. februára 2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zistenia získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšli najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrďa 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 vykonávaným dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť záver vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosť a dôkazy vyplývajúce zo zistení ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

40. K námietke žalobcu, týkajúcej sa nevykonania ďalších navrhovaných dôkazov (výsluchu svedka B. D. T. D..) kasačný súd uvádza, že v daňovom konaní má dôkaznú povinnosť prioritne daňový subjekt. 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. Pri správe daní platí prejednávacia zásada, preto správca dane nie je povinný vyhľadávať dôkazy svedčiace v prospech platiteľa. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to, daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť určitej daňovej transakcie správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosť rozhodujúce pre určenie dane. Správca dane nepreberá na seba dôkazné bremeno daňového subjektu, ale preveruje skutočnosť deklarované daňovým subjektom. Tomu je prispôbený i rozsah a spôsob dokazovania v daňovom konaní. 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.

41. Najvyšší súd Slovenskej republiky mal za preukázané, že správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní vyhodnotil všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúc pre správne určenie dane v ich vzájomnej súvislosti a prihliadol na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane nevykonala iba formálnu kontrolu dokladov, ale zamerala sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

42. Zákon o DPH 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. 8 SŽf/26/2014). Každý subjekt, ktorý sa rozhodne vstúpiť do tzv. daňového systému si musí byť vedomý, že s aplikáciou dane sa spájajú tak práva, ako aj povinnosti. V prípade, že si daňový subjekt uplatňuje právo (napr. právo na odpočet DPH), musí už od počiatku premýšľať nad tým, ako toto právo obháji v prípadnom spore a v nadväznosti nato by mal, z dôvodu objektívnej i požadovanej obozretnosti daný obchod patrične zdokumentovať. Kasačný súd tak dospel k záveru, že žalobcom predložené daňové doklady vo svetle kontrolných zistení u dodávateľa F7 Slovakia, s.r.o. vzbudzujú neodstrániteľné pochybnosti o reálnom uskutočnení zdaniteľných plnení, preto správca dane, žalovaný i krajský súd vyvodili správny skutkový a právny záver, že žalobca oprávnenosť odpočítania dane vo vzťahu k deklarovanému dodaniu tovaru v hodnote 147.186,13 € v mesiac december 2016 nepreukázal.

43. Kasačný súd zistil, že kasačná sťažnosť žalobcu neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Pokiaľ žalobca namietal nedostatočné vysporiadanie sa so všetkými námietkami žalobcu, kasačný súd poukazuje na konštantnú judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. nález IV. ÚS 236/06), v zmysle ktorej všeobecný súd (ani kasačný) 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 bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Podľa názoru kasačného súdu je rozhodnutie krajského súdu riadne odôvodnené a krajský súd sa vysporiadal s námietkami žalobcu, ktoré boli podstatné pre rozhodnutie vo veci samej. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku je nepochybné, z akých dôvodov dospel krajský súd k záveru o nedôvodnosti podanej žaloby a k potrebe jej zamietnutia. Skutočnosť, že krajský súd nerozhodol o podanej žalobe v súlade s predstavami žalobcu, nemožno považovať za porušenie práva na súdnu ochranu.

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

7.

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

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

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostředek není přípustný.