

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 2Sžf/88/2016  
Identifikačné číslo spisu: 2015200526  
Dátum vydania rozhodnutia: 31.01.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Hargaš  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:2015200526.2

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Hargaša a členov senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Marty Molnárovej, v právnej veci žalobcu Progressive FR, s.r.o., so sídlom Palárikova 220/15, 919 21 Zeleneč, IČO: 45 269 343, zastúpeného Advokátskou kanceláriou JUDr. Vladimír Grác, s.r.o., so sídlom Hubeného 17, 831 53 Bratislava, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu č. 437150/2015 zo dňa 13. mája 2015, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/112/2015-121 zo dňa 07. apríla 2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/112/2015-121 zo dňa 07. apríla 2016 potvrdzuje.

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania nepriznáva.

### Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave (ďalej aj „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 437150/2015 zo dňa 13.05.2015, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 9201402/5/257477/2015 zo dňa 03.02.2015, ktorým bol právnomu predchodcovi žalobcu (spoločnosť P&R Company, s.r.o., so sídlom Palárikova 220/15, 919 21 Zeleneč, IČO: 45 625 506) ako daňovému subjektu vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 41.175 Eur za zdaňovacie obdobie september 2012 a nebol priznaný nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie september 2012 v sume 41.175 Eur.

Krajský súd poukázal na žalobné dôvody, na základe ktorých žalobca považoval rozhodnutie žalovaného za nezákonné, a to nesprávne zistený skutkový stav zo strany žalovaného, keď žalovaný na jednej strane žiadal žalobcu, aby predložil dôkazy o tom, že došlo k dodaniu tovaru, pričom právny predchodca žalobcu takéto dôkazy aj predložil a navrhol, následne však správca dane takéto dôkazy nevykonal. Vzhľadom na charakter vykonávania obchodov bolo podľa žalobcu absurdné, aby žalovaný žiadal od žalobcu preukázanie toho, že mal skladové priestory, keď prichádzalo k vykonaniu obchodov krátkou

cestou tzv. prvej ruky. Ďalej žalobca poukázal na to, že dôkazné bremeno nie je absolútne, pričom časť zabezpečenia dôkazov prechádza aj na daňový úrad. Judikatúra NS SR, resp. Európskeho súdu, na ktorú poukazoval v žalobnom návrhu, je aplikovateľná aj pre daný prípad, avšak podľa žalobcu sa žalovaný touto judikatúrou nezaoberal, ani sa nevysporiadal s argumentáciou, ktorú táto judikatúra obsahuje. Ďalším dôvodom pre zrušenie napadnutého rozhodnutia podľa žalobných dôvodov bolo, že rozhodnutie o prerušení konania neobsahuje správnu citáciu o prerušení a navyše celková daňová kontrola mala za následok chybu v postupe správcu dane, keďže táto trvala neúmerne dlho, viac ako 2 roky, vrátane prerušenia konania. Žalovaný v danom prípade podľa žalobcu nevykonával navrhovanú ohliadku miesta, kde sa mal skladovať tovar, nevykonával vypočítanie konateľa spoločnosti, ktorá zabezpečovala uskladnenie tovaru a nevyočul ani zamestnancov tohto skladu a tak isto aj nebol vykonaný dôkaz zabezpečenia v evidencii tovaru pohybu v príslušnom sklade.

Krajský súd mal z obsahu pripojeného administratívneho, ako aj súdneho spisu, za preukázané, že právny predchodca žalobcu v konaní nepredložil relevantný dôkaz o tom, že kryštálový cukor vyfakturovaný faktúrami označenými v napadnutých rozhodnutiach, bol dodaný spoločnosťou Progressive FR, s.r.o. (žalobcom) ako dodávateľom, čím nebola splnená podmienka pre odpočítanie DPH podľa § 49 ods.1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) (spoločnosti Progressive FR, s.r.o. nevznikla daňová povinnosť, pretože nedodala tovar) a tiež nebola splnená podmienka podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH (fakturovaná DPH nebola uplatnená platiteľom za dodaný tovar).

Krajský súd dôvodil, že 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 súm uvedených na faktúrach, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, práve naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužiteľnosť, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

Krajský súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že právny predchodca žalobcu v konaní nepreukázal, že tovar fakturovaný faktúrami označený v napadnutých rozhodnutiach bol dodaný spoločnosťou Progressive FR, s.r.o. (žalobcom) ako dodávateľom. Právny predchodca žalobcu v konaní okrem faktúr nepredložil žiadne iné relevantné dôkazy o tvrdených skutočnostiach (napr. označenie spoločností, ktoré reálne uskutočnili prepravu, označenie vozidiel, ktoré mali tovar doviest', označenie vodičov týchto vozidiel a pod.). Krajský súd sa nestotožnil s námietkou žalobcu, že skutočný stav nebol preukázaný dostatočne. V danom prípade nepostačuje, pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, iba predloženie faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. V súvislosti s touto námietkou dal krajský súd do pozornosti, že dôkazné bremeno je na strane daňového subjektu. V daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane, resp. žalovaný tieto dôkazy len vykonáva. Preto bolo povinnosťou právneho predchodcu žalobcu preukázať pravdivosť, že predmetný tovar - kryštálový cukor, bol skutočne dodaný spoločnosťou Progressive FR, s.r.o. (žalobcom). Nebolo povinnosťou správcu dane ani žalovaného preukazovať daňovému subjektu, že predmetný tovar mal iný pôvod ako bol deklarovaný na faktúrach.

Krajský súd považoval námietku žalobcu, že správca dane nevykonával ohliadku miesta, kde sa tovar skladoval a nevyočul zamestnancov skladu, konateľa skladu a skladníka, za nedôvodnú, pretože správca dane v rámci daňových kontrol vykonávaných u právneho predchodcu žalobcu za iné zdaňovacie obdobia (január až august 2012) miestnym zisťovaním dňa 02.10.2012 preveroval právnym predchodcom žalobcu tvrdené skutočnosti v spoločnosti LAGERMAX Slovakia, s.r.o., pričom zistil od zamestnanca spoločnosti LAGERMAX Slovakia, spol. s.r.o. pána J. I., ktorý mal obchodne jednat' s p.

X. za právneho predchodcu žalobcu, že nepozná dodávateľov tovaru, nevedel uviesť mená šoférov, prípadne prepravcov tovaru. Správca dane ďalej zistil a v napadnutom rozhodnutí podrobne označil nielen personálne prepojenie preverovaných spoločností (konateľom spoločnosti P&R Company, s.r.o. (právny predchodca žalobcu) a dodávateľskej spoločnosti Progressive FR, s.r.o. (žalobca), v rozhodnom období bol A. I., spoločníkom spoločnosti P&R Company, s.r.o. (právny predchodca žalobcu) a dodávateľskej spoločnosti (žalobca) bola Z. X., dcéra P. X., splnomocneného zástupcu spoločnosti P&R Company, s.r.o., ale aj ich správanie ako daňových subjektov, skutočnosť, že právnym predchodcom žalobcu deklarovaní českí odberatelia nadobudnutie predmetného tovaru nezdanili daňou z pridanej hodnoty, nepreukázali reálne nadobudnutie tovaru od žalobcu, právnym predchodcom žalobcu označení prepravcovia Y. L. - ZL - TRANS a spoločnosť Quality servis, s.r.o. popreli vykonanie prepravy pre právneho predchodcu žalobcu, skutočnosť, že p. A. I., nevedel odpovedať správcovi dane na základné otázky týkajúce sa obchodovania právneho predchodcu žalobcu s cukrom, aké mala spoločnosť obraty, kde mala sídlo, a to napriek tomu, že bol konateľom právneho predchodcu žalobcu ako aj konateľom dodávateľa, dôvodne vzbudzovali pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných právnym predchodcom žalobcu ako daňovníkom a všetky ostatné uvedené zistenia správcu dane nasvedčujú tomu, že sa jedná o typický obchodný reťazec, ktorý má všetky znaky karuselového obchodu.

Krajský súd sa nestotožnil s argumentáciou žalobcu, že správca dane ani žalovaný riadne nevyhodnotili výpoveď svedka W. D., ktorý mal potvrdiť uzavretie zmluvy o preprave s právnym predchodcom žalobcu, nakoľko správca dane aj žalovaný dostatočne odôvodnili, prečo túto výpoveď svedka nepovažovali za dôkaz na preukázanie tvrdenia, že právnym predchodcom žalobcu označený prepravca - spoločnosť S-CAR 2007, s.r.o., vykonala prepravu tovaru pre právneho predchodcu žalobcu v rozhodnom období. Krajský súd sa stotožnil s argumentáciou správcu dane, aj žalovaného, že túto výpoveď nebolo možné považovať za dôkaz na preukázanie tvrdenia o uskutočnení prepravy, pretože svedok W. D. nevedel uviesť žiadne informácie ohľadne údajne uskutočnenej prepravy, zo strany spoločnosti S-CAR 2007, s.r.o. neboli predložené žiadne doklady na preverenie tvrdení o vykonaní prepravy tovaru, a preto holé tvrdenie, že preprava bola vykonaná, vzhľadom na vyššie uvedené, nie je možné podľa krajského súdu považovať za dôkaz na preukázanie tvrdenia o uskutočnení prepravy.

Na materiálnej základni nebol podľa krajského súdu dostatočne preukázaný ani nákup, ani dodanie tovaru do iného členského štátu, ani reálna preprava medzi jednotlivými obchodnými článkami. Z kontrolných zistení vyplynulo, že právnym predchodcom žalobcu deklarované obchodné transakcie sa reálne neuskutočnili, lebo vecné a časové podmienky na odpočítanie dane neboli splnené, čo je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. Krajský súd uviedol, že správca dane je oprávnený, v prípade pochybností, ktoré v danom prípade boli opodstatnené, preverovať celý obchodný reťazec. Daňový subjekt okrem tvrdenia, že k dodaniu tovaru došlo, nijakým iným relevantným spôsobom nepreukázal svoje tvrdenie, keď z daňového poriadku jasne vyplýva, že je to práve daňový subjekt, ktorý preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Daňovou kontrolou preveroval správca dane dodržiavanie jednotlivých ustanovení zákona o DPH, a to nielen po formálnej stránke, ale aj po materiálnej stránke a aj z dôvodu pochybností (len na základe predložených listinných dokladov, ako to očakával daňový subjekt), nemohol mu uznať odpočítanie dane tak, ako si uplatnil. Tvrdenia žalobcu, že správca dane mal uznať právo na odpočítanie dane len na základe predložených listinných dokladov (faktúry) sú podľa krajského súdu nesprávne, keď práve on ako daňový subjekt, ktorý si nesplnil svoje zákonné povinnosti a v doterajšom konaní nepreukázal materiálnu podstatu veci, že tovar bol dodaný v tuzemsku.

Právny predchodca žalobcu v odvolaní namietal nedodržanie zákonných lehôt na vykonanie daňovej kontroly, skutočnosť, že požiadavka predĺženia kontroly musí byť riadne odôvodnená a že v rozhodnutí chýba označenie písmena b) § 61 ods. 1 daňového poriadku vo výroku rozhodnutia správcu dane. Z obsahu spisového materiálu je podľa krajského súdu zrejmé, že daňová kontrola začala dňa 13.12.2012 a

rozhodnutím zo dňa 20.06.2013 bola daňová kontrola prerušená z dôvodu konania o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia - zaslanie žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií. Následne správca dane oznámil právnenému predchodcovi žalobcu, že dňa 21.07.2014 pominuli prekážky, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila a že pokračuje vo výkone kontroly s tým, že daňová kontrola bola ukončená dňom 10.12.2014, teda v zákonom stanovenej lehote v zmysle ust. § 46 ods. 10 daňového poriadku, čím bola zákonná lehota na ukončenie daňovej kontroly zachovaná. Vzhľadom na uvedené považoval krajský súd námietky právneho predchodcu žalobcu vo vzťahu k dĺžke daňovej kontroly a dôvodom jej prerušenia za neopodstatnené. Uviedol, že právny predchodca žalobcu bol s dôvodmi prerušenia daňovej kontroly písomne oboznámený a náročnosť veci si to vyžadovala. Právny predchodca žalobcu bližšie nešpecifikoval dôvody, pre ktoré prerušenie výkonu kontroly nebolo potrebné a jeho právo vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným daňovou kontrolou porušené nebolo. Krajský súd zistil, že vo výroku napadnutého rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu chýba označenie písmena § 61 ods. 1 daňového poriadku, avšak z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že správca dane rozhodol podľa § 61 ods. 1 písm. b) daňového poriadku, a preto považoval námietku žalobcu za neopodstatnenú, ktorá nemohla ovplyvniť rozhodnutie vo veci samej.

Pokiaľ ide o námietku žalobcu, ktorou poukazoval na rozsudky Súdneho dvora Európskej únie a domáhal sa toho, aby na jeho prípad boli aplikované, krajský súd považoval túto námietku za neopodstatnenú, a to s poukazom na rozsudok NS SR č. k. 2Sžf/19/2011 zo dňa 25. januára 2012: „Pokiaľ sa právny predchodca žalobcu v daňovom konaní, alebo v súdnom prieskumnom konaní odvolával na niektoré rozsudky Súdneho dvora, bolo jeho dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky niektorého z rozsudkov Súdneho dvora, a nielen uvádzať niektoré právne závery v týchto rozsudkoch uvedené. Pokiaľ sú jeho tvrdenia len všeobecné, nemôže na ne súd v správnom súdnictve prihladať.“

Podľa názoru krajského súdu skutočný stav zistený správcou dane a žalovaným, ktorých úlohou pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočet dane z pridanej hodnoty je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či v nich neabsentuje materiálny podklad, bol dostatočne preukázaný, v napadnutých rozhodnutiach náležite odôvodnený a právny predchodca žalobcu mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať stanovisko. Krajský súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutia žalovaného a správcu dane obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti, žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a logického uvažovania, všetky dôkazy hodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihladal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Krajský súd v konaní správcu dane, ani žalovaného, nezistil ani takú vadu, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého správneho rozhodnutia, v dôsledku čoho nemožno konštatovať, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu, alebo jeho postup nie je v súlade so zákonom.

Krajský súd rozhodol o trovách konania postupom v zmysle § 250k OSP a rozhodol tak, že procesne neúspešnému žalobcovi nárok na náhradu trov konania nepriznal.

Proti tomuto rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a žiadal, aby najvyšší súd zmenil rozsudok krajského súdu tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného spolu s rozhodnutím správcu dane zruší a vec vráti Daňovému úradu Trnava na ďalšie konanie. Namietal, že konaním prvostupňového orgánu a žalovaného mu bolo znemožnené, aby uplatnil svoje práva a povinnosti vyplývajúce z daňového poriadku a zákona o DPH. Dôvodil, že pri realizácii určitej obchodnej transakcie sú počet a povaha dôkazov obmedzené, pričom sú determinované najmä podmienkami, za ktorých bol daný obchod realizovaný. Mal za to, že vyžadovanie dôkazov nad rozsah ich reálnej existencie je v rozpore s princípmi dokazovania v daňovom konaní. Zdôraznil, že niektoré z dôkazov požadovaných prvostupňovým orgánom ani neexistovali (v rozpore s platnou právnou úpravou bolo od žalobcu požadované predloženie výrobných šarží nakúpeného tovaru), a to najmä s ohľadom na dohodnuté podmienky uskutočňovania daného obchodného vzťahu, alebo s nimi žalobca nedisponoval, resp. neboli mu dostupné (najmä v prípade dôkazov, ktoré sa vzťahovali na prepravu tovaru, ak bola preprava tovaru zabezpečovaná iným subjektom ako žalobcom). Z tohto dôvodu žalobca nesúhlasil s výsledkami

vykonaného dokazovania správnymi orgánmi, ktoré prevzal aj krajský súd. Tiež s poukazom na zistenia prvostupňového orgánu vyplývajúce z vykonanej obhliadky skladov spoločnosti Lagermax Slovakia, spol. s r.o. a ich vyhodnotenie správnymi orgánmi, vrátane krajského súdu, žalobca namieta, že zistené skutočnosti žiadnym spôsobom nevyvracajú to, že tovar bol reálne dodaný do skladu. Neznalosť zamestnanca skladu ohľadom mien šoférov, či dodávateľov tovaru, ešte sama o sebe nevyvracia, že tovar mohol a aj reálne bol dodaný do skladu. Žalobca pritom poukázal na to, že žiadne iné osoby, najmä konateľ, prípadne vedúci skladu, neboli v žiadnom rozsahu vypočutí. Navyše žalobca v tejto súvislosti namieta, že tieto skutočnosti boli zistené v inom konaní a bolo ich možné použiť iba vtedy, ak by boli uvedené v administratívnom spise vedenom v danom konaní a žalobca by bol s nimi oboznámený. Týmto spôsobom však prvostupňový orgán nemal postupovať.

Ďalej žalobca namieta, že prvostupňový orgán bez náležitého odôvodnenia nevykonal žalobcom navrhnuté dôkazy, s čím sa nevysporiadal ani žalovaný ako odvolací správny orgán. Žalobca navrhol najmä vykonanie dôkazov súvisiacich so skladovaním tovaru, ktorý bol predmetom daného obchodného vzťahu a ktorý bol skladovaný napr. v skladových priestoroch spoločnosti Lagermax Slovakia, spol. s r.o. (napr. vypočutie konateľa a zamestnancov skladovateľa). Tým by sa podľa žalobcu preukázalo, že tovar reálne existoval, bol dodaný na miesto určenia a bol prepravený. Mal za to, že nevykonaním ním navrhovaných dôkazov došlo k znemožneniu uplatnenia jeho práv v daňovom konaní.

S poukazom na judikatúru Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ žalobca uviedol, že skúmaním toho, či vedel alebo mohol vedieť to, že prijíma plnenia, ktorými sa môže, resp. bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, sa daňové orgány vôbec nezaoberali a za účelom preukázania vedomosti alebo nevedomosti žalobcu o takejto skutočnosti nevykonali žiadne dokazovanie. V tejto súvislosti zároveň namieta, že daňové orgány neprihliadli na viaceré rozhodnutia Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ, na ktoré žalobca poukazyval v žalobe. Zastával pritom názor, že závery vyplývajúce z predmetných rozhodnutí je možné aplikovať aj na skutkový stav tejto veci, kedy dôvodom na nepriznanie nároku na nadmerný odpočet DPH bol záver prvostupňového orgánu o tom, že dodávka tovaru sa neuskutočnila.

Záverom nesúhlasil s argumentáciou žalovaného, ako aj krajského súdu, vo vzťahu k jeho námietkam ohľadom nesprávnosti postupu pri vydávaní rozhodnutia zo dňa 20.06.2013, ktorým prvostupňový orgán prerušil daňové konanie podľa § 61 ods. 1 daňového poriadku, ako aj vo vzťahu k námietkam žalobcu ohľadom nesprávnosti samotného rozhodnutia o prerušení konania. Dôvodil, že na vydanie rozhodnutia o prerušení konania podľa § 61 ods. 1 písm. a) a b) musia byť splnené odlišné podmienky, pričom v prípade prerušenia konania podľa písm. b) musí byť jednoznačne identifikované, či dôvodom prerušenia je začatie konania o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia alebo či je potrebné získanie informácií spôsobom podľa osobitného predpisu. V prípade dôvodov uvedených v písm. b) ide o alternatívne upravené dôvody na prerušenie konania. Zdôraznil, že predmetné rozhodnutie o prerušení konania dôsledne nerozlišuje medzi dôvodmi na prerušenie konania upravenými v § 61 ods. 1 daňového poriadku, neobsahuje dostatočne a presvedčivo uvedené dôvody a neobsahuje ani správnu úvahu, a preto ho treba považovať za nepreskúmateľné. V tejto súvislosti uviedol, že neodôvodnené prerušenie daňového konania alebo neprímeraná doba trvania daňovej kontroly je v rozpore so smernicou Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Zastával názor, že neprímerané dlhé obdobie na vykonanie daňovej kontroly sa považuje za nesprávny postup v daňovom konaní.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu nevyjadril.

Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok upravujúci v zmysle § 1 písm. a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho a rozhodujúceho v správnom súdnictve, a v zmysle § 1 písm. b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnictve.

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konanie podľa piatej časti Občianskeho

súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu prechádzalo v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP), keď deň vyhlásenia verejného 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) (§ 156 ods. 1, 3 OSP v spojení s § 211 ods. 2 OSP a § 246c ods. 1 veta prvá OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 OSP).

V prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti OSP (§ 247 ods. 1 OSP).

Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s obsahom a dôvodmi odvolania proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave, po preskúmaní odvolaním napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu, vychádzajúc z ustanovenia § 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku. Tieto závery spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním najvyšší súd stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne, a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty v prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku k námietkam žalobcu uvedených v odvolaní dopĺňa nasledovné:

Úlohou krajského súdu bolo preskúmať zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného a posúdiť, či tento vo vzťahu k právnenému predchodcovi žalobcu (spoločnosť P&R Company, s.r.o., so sídlom Palárikova 220/15, 919 21 Zeleneč, IČO: 45 625 506) postupoval v súlade so zákonom, keď potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu (správcu dane), ktorým bol právnenému predchodcovi žalobcu vyrubený rozdiel DPH v sume 41.175 Eur za zdaňovacie obdobie september 2012 a nebol priznaný nadmerný odpočet za uvedené zdaňovacie obdobie v rovnakej sume.

Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

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.

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. 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 § 3 ods. 6 daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

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 § 61 ods. 1 daňového poriadku správca dane daňové konanie

- a) preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke,
- b) môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

Po oboznámení sa s odvolacími námietkami žalobcu, ktoré sú vo svojej podstate totožné so žalobnými dôvodmi, odvolací súd ustálil, že krajský súd vo svojom rozhodnutí presvedčivo, logicky a v dostatočnom rozsahu vysvetlil, čo ho viedlo k prijatému záveru, z ktorých dôkazov vychádzal a akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov riadil.

Odvolací súd v prvom rade poukazuje na názor vyslovený v rozhodnutí pod sp. zn. 4Sžf/61/2016 zo dňa 08.11.2017 o tom, 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. Dôkaznú povinnosť má v tomto druhu konania prioritne daňový subjekt. Úlohou správcu dane je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, pričom dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov.

V daňovom konaní sa okrem zásady zákonnosti uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné finančné orgány povinné postupovať. 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 vykonávaným 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.

Odvolačný súd konštatuje, že bolo nespornou povinnosťou právneho predchodcu žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočet DPH. Právny predchodca žalobcu a ani iné preverované daňové subjekty vierohodným a nepochybniteľným spôsobom nepreukázali, že tovar (kryštálový cukor) uvedený na faktúrach vystavených dodávateľom (spoločnosťou Progressive FR, s.r.o. - žalobca) právnomu predchodcovi žalobcu ako odberateľovi (spoločnosť P&R Company, s.r.o.) bol reálne dodaný, čím nedošlo k splneniu podmienky pre odpočítanie DPH podľa § 49 ods.1 zákona o DPH. To znamená, že spoločnosti Progressive FR, s.r.o. (žalobca) nevznikla daňová povinnosť, pretože nedodala tovar, a teda nebola splnená podmienka podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, keďže fakturovaná DPH nebola uplatnená platiteľom za dodaný tovar. Rovnako tak nebolo preukázané prijatie služieb (vykonanie prepravy) z dodávateľských faktúr za prepravu tovaru od spoločnosti S-CAR 2007, s.r.o.

Taktiež nebolo vierohodným spôsobom preukázané, že tovar bol právnym predchodcom žalobcu reálne dodaný do iného členského štátu (v tomto prípade do Českej republiky spoločnostiam Main Trade, s.r.o., NoVa car invest, s.r.o. a Somega, s.r.o.), keďže nebolo potvrdené nadobudnutie tovaru a zároveň nebola preukázaná intrakomunitárna preprava tovaru. Právnomu predchodcovi žalobcu teda nevzniklo právo na oslobodenie od dane v súlade s § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH. 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. Z ustanovenia § 43 ods. 5 zákona o DPH vyplýva, že splnenie podmienok pre oslobodenie od dane je povinný preukázať platiteľ, ktorý si oslobodenie od dane uplatňuje. Právny predchodca žalobcu nepreukázal rozhodujúcu podmienku pre oslobodenie od dane, a to, že tovar bol prepravený z tuzemska do iného členského štátu.

Krajský súd jasným a zrozumiteľným spôsobom vysvetlil, prečo nebol dostatočne preukázaný ani nákup, ani dodanie tovaru do iného členského štátu, ani reálna preprava medzi jednotlivými obchodnými článkami. Odvolačný súd stotožňujúc sa s názorom krajského súdu konštatuje, že právnym predchodcom žalobcu deklarované obchodné transakcie sa reálne neuskutočnili, lebo vecné a časové podmienky na odpočítanie dane neboli splnené, čo je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH. Podľa názoru odvolacieho súdu krajský súd svoj správny záver odôvodnil dostatočným a zákonným spôsobom, a to jednak v súvislosti s rozsahom dokazovania správcom dane (okrem iného aj preverovaním uskladnenia tovaru v skladových priestoroch spoločnosti LAGERMAX Slovakia, s.r.o.), tiež v súvislosti s posúdením žalobcom poukazovanými súdnymi rozhodnutiami a rovnako tak v súvislosti so zákonnosťou rozhodnutia správcu dane o prerušení konania podľa § 61 ods. 1 daňového poriadku, keď z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia nesporné vyplýva, že správca dane rozhodol o prerušení daňového konania podľa § 61 ods. 1 písm. b/ daňového poriadku a to z dôvodu konania o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia - zaslanie žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií.

Žalovaný ako odvolací správny orgán sa v rámci odvolacieho konania proti rozhodnutiu správcu dane zaoberal vecou komplexne a v súlade so zásadami vyjadrenými v daňovom poriadku. V napadnutých rozhodnutiach žalovaného a správcu dane bol dostatočným spôsobom opísaný skutkový stav vyplývajúci z vykonaného dokazovania správcom dane, podľa ktorého nebolo preukázané splnenie podmienok na odpočítanie dane. Preto aj odvolací súd zastáva názor, že rozhodnutia správnych orgánov spĺňajú všetky atribúty zákonnosti.

Najvyšší súd konštatuje, že žalobca v odvolaní neuviedol také skutočnosti, ktoré by spochybňovali vecnú správnosť výroku rozsudku krajského súdu, ani také právne relevantné námietky, s ktorými by sa krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia nebol dostatočne vysporiadal. Najvyšší súd tiež nezistil procesné vady, ktoré by samy o sebe boli dôvodom pre zrušenie rozhodnutia Krajského súdu v Trnave. Rozsudok krajského súdu sa dostatočne podrobne zaoberá skutkovými zisteniami správneho orgánu a námietkami žalobcu. Odvolací súd sa preto v plnom rozsahu stotožňuje s dôvodmi prvostupňového rozsudku, ktoré zodpovedajú obsahu spisu a tieto dôvody si odvolací súd osvojuje ako svoje vlastné.

Keďže podľa názoru najvyššieho súdu krajský súd o otázkach, ktoré boli dôvodom podaného odvolania, nerozhodol svojvoľne a nezákonne a keďže najvyšší súd nezistil dôvod na zmenenie alebo zrušenie napadnutého rozsudku, považujúc jeho odôvodnenie za logické, jasné a zrozumiteľné a nezistil v tomto rozhodnutí žiaden rozpor so zákonom, rozsudok krajského súdu podľa § 219 ods. 1 a 2 OSP potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP tak, že neúspešnému žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, žalovanému náhrada trov konania neprináleží zo zákona.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.