

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 10Sžfk/58/2018  
Identifikačné číslo spisu: 7015200405  
Dátum vydania rozhodnutia: 25.09.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:7015200405.1

## 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. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky) BSBT, s.r.o., so sídlom Stará Košická 11/57, 044 12 Nižný Klatov, právne zastúpená JUDr. Matejom Sýkorom, advokátom, so sídlom Zoborská 13, 040 01 Košice, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100303/1/16359/2015/4897 zo dňa 15. januára 2015, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/41/2015-104 zo dňa 23. novembra 2017 v spojení s opravnými uzneseniami č. k. 7S/41/2015-120 zo dňa 22. marca 2018 a č. k. 7S/41/2015-132 zo dňa 12. júla 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 Košice V, ako prvoinštančný správny orgán, vydal dodatočný platobný výmer č. 709/230/30433/10/MOL zo dňa 02.08.2010, ktorým vyrubil žalobkyni podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb.“) rozdiel dane v sume 58.559,78 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2008.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 1100303/1/6359/2015/4897 zo dňa 15.01.2015 prvoinštančné rozhodnutie daňového úradu zmenil tak, časť výroku „vyrubuje rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacieho obdobia IV. štvrťrok 2008 v sume 58 559,78 EUR, slovom Päťdesiatosem tisíc päťstopäťdesiatdeväť eur a sedemdesiatosem eurocentov“ nahradil znením „vyrubuje rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacieho obdobia IV. štvrťrok 2008 v sume 77 885,01 eura,

slovom sedemdesiatsedemtisícosemstoosemdesiatpäť eur a jeden eurocent“. Ostatné časti výroku zostali nezmenené.

## II.

### Konanie na krajskom súde

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

4. Správny súd sa v prvom rade zaoberal žalobnými námietkami týkajúcimi sa zrozumiteľnosti a vykonateľnosti výroku rozhodnutia žalovaného a jeho odôvodnenia.

5. Žalovaný rešpektujúc právny názor Najvyššieho súdu SR i Krajského súdu v Košiciach, zmenil rozhodnutie správcu dane a vyrubil žalobkyni rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2008, na 77.885,01 €. Správny súd k veci dodal, že rozhodnutie žalovaného v spojení so zvyšnou časťou výroku dodatočného platobného výmeru je zrozumiteľné a vykonateľné. Daňová povinnosť žalobkyne k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2008 sa rovná vyrubenému rozdielu dane z pridanej hodnoty vo výške 77.885,01 €. Dodatočným platobným výmerom bolo žalobkyni správcom dane správne uložené aj po vydaní správnu žalobou napadnutého zmeňujúceho rozhodnutia žalovaným zaplatiť daň v sume 58.559,78 €. Táto je súčtom DPH zistenej v slovenských korunách vo výške 1.764.172 Sk a žalobkyňou už uplatnenej, ale nevrátenej sumy DPH vo výške 582.192 Sk. Ich súčet činí 2.346.364 Sk, čo je 77.885,01 €. Žalovaný o rozhodujúcich skutočnostiach pre vyrubenie dane správne uviedol: „rozhodujúcou skutočnosťou je, že správca dane vyvodil záver o tom, že daňovému subjektu vznikla z fakturovanej sumy 12.349.280 Sk povinnosť odvieť daň z pridanej hodnoty v sadzbe 19 % vo výške 2.346.364,- Sk, čo je 77.885,01 €.

6. Žalobkyňa pokladala zvyšný výrok správcu dane, ktorý žalovaným rozhodnutím nebol modifikovaný za prejav neurčitosti, zmätočnosti a nevykonateľnosti výroku rozhodnutia správnych orgánov nedôvodne. Žalovaný o rozhodujúcich skutočnostiach pre vyrubenie dane uviedol: „že správca dane vyvodil záver o tom, že daňovému subjektu vznikla z fakturovanej sumy 12.349.280,- Sk, po prepočte sadzbou Euro povinnosť odvieť daň z pridanej hodnoty v sadzbe 19 % vo výške 2.346.364,- Sk, čo je 77.885,01 €.

7. Krajský súd sa stotožnil s vyjadrením zo dňa 20.11.2015, v ktorom žalovaný vysvetlil, že žalobkyňa v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2008 vykázala nadmerný odpočet v sume 582.192,- Sk. Správca dane vychádza zo z vyčísleného rozdielu dane z pridanej hodnoty, ako rozdielu dane určeného na úhradu s vysvetlením, že ide o nadmerný odpočet za IV. štvrťrok 2008, ktorý vznikol žalobkyni vo výške 58.559,78 €, lebo jej nebol vrátený uplatnený nadmerný odpočet vo výške 582.192,- Sk. Skutočná daňová povinnosť žalobkyne bola 77.885,01 €. Dodatočným platobným výmerom uložená povinnosť žalobkyne zaplatiť 58.559,78 € je tak rozdielom DPH zistenej zo zdaniteľného plnenia žalobkyne 2.346.364 Sk vyrubenej za IV. štvrťrok 2008, čo činí 77.885,01 € a žalobkyňou uplatnenej sumy DPH 582.192,- Sk za toto obdobie.

8. Podľa správneho súdu žalovaný postupoval zákonne, keď v zmysle zákona o správe daní ako odvolací orgán zmenil výrok správcu dane a výrok o dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2008 zo sumy 58.559,78 € zmenil na 77.885,01 €. Výrok rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa spĺňa podmienku určitosti, nezameniteľnosti a vykonateľnosti rozhodnutia žalovaného.

9. Ako nedôvodnú hodnotí aj žalobnú námietku týkajúcu sa porušenia procesných práv žalobcu v daňovom konaní. Správca dane dňa 07.05.2010 márne vyzval žalobkyňu na predloženie dôkazov preukazujúcich oslobodenie od dane pri vystavených faktúrach (výzva bola prevzatá dňa 17.05.2010), vzhľadom na skutočnosť, že faktúry neobsahovali zákonom stanovené náležitosti (§ 72 ods. 2 písm. b) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov ďalej len „zákon č.

222/2004 Z.z.“) a nespĺňali podmienky oslobodenia od dane v zmysle § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. Správca dane dňa 23.06.2009 rovnako márne zisťoval u konateľa žalobkyne, či nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte, pretože konateľ žalobkyne uviedol, že o tom nemá vedomosť. Žalovaný a správca dane, preto správne uzavreli, že uvedené daňové doklady žalobkyne nespĺňajú ani náležitosti pri dodaní tovaru do iného členského štátu podľa ustanovenia § 72 ods. 2 písm. b) zákona č. 222/2004 Z.z.

10. Žalobkyňa namietala, že navrhla výsluch jej konateľa a tvrdila, že predložila zmluvu o dielo na montáž, preukazujúcu oslobodenie od dane. Správca dane jej telefonicky oboznámil, že zmluva o dielo na montáž sa nenachádzala v jej písomnej odpovedi. Podľa správneho súdu žalobkyňa rezignovala na svoju povinnosť uniesť dôkazné bremeno a preukázať dohodu o vykonaní montáže spolu s dodávkou, ako rozhodujúce pre zodpovedanie právnej otázky, či sa na zdaniteľné plnenie žalobkyne vzťahuje oslobodenie od povinnosti platiť DPH. Len tvrdenie žalobkyne o predložení zmluvy o dielo na montáž pokladá aj správny súd za zavádzajúce. Za tejto situácie si žalobkyňa nemohla uplatniť oslobodenie od dane podľa ustanovenia § 43 ods. 1 zákona číslo 222/2004 Z.z. a správne orgány vyvodili správny záver, že žalobkyni vznikla z fakturovanej sumy 12.349.280 Sk povinnosť odvieť daň z pridanej hodnoty v sadzbe 19 % vo výške 2.346.364 Sk (77.885,01 €) na území Slovenskej republiky.

11. Správny súd sa stotožnil s právnym názorom žalovaného, podľa ktorého ak žalobkyňa predložila iba kópie faktúr - ktoré neobsahovali náležitosti v zmysle ustanovenia § 72 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. platnom v čase deklarováných dodávok a nepredložila žiadne iné doklady preukazujúce splnenie podmienok pre oslobodenie od dane (napr. zmluvu o dodaní tovaru, doklady o preprave) neuniesla dôkazné bremeno v súvislosti s tvrdením, že tovar bol dodaný s montážou. Bolo právom i povinnosťou žalobkyne predložiť takto rozhodujúci dôkaz správcovi dane v priebehu daňovej kontroly, a to podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. a naopak nebolo povinnosťou správcu dane opakovane vyzývať žalobkyňu na predloženie predmetnej zmluvy, hoci toto vykonal.

12. Podľa správneho súdu bol žalobkyni poskytnutý dostatočný priestor vymedzený zákonnou úpravou na realizáciu jej procesných práv. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní z 23.06.2009 vyplýva, že sa tohto zúčastnil za žalobkyňu N. T., konateľ spoločnosti, ktorý tak bol informovaný o začatí, priebehu a výsledkoch kontroly. Daňová kontrola bola prerušená rozhodnutím Daňového úradu Košice V zo dňa 13.07.2009 na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu, kedy správca dane požiadal o preverenie JCD Colné riaditeľstvo SR. Po preverení pokračoval správca dane vo výkone kontroly oznámením z 03.05.2010, a súčasne 07.05.2010 vyzval žalobkyňu na predloženie dôkazov pre oslobodenie od dane pri vystavených faktúrach. Na odpoveď žalobkyne z 24.05.2010, ktorá oznámila, že jej dodávka tovaru bola uskutočnená s miestom montáže, ktoré je mimo územia Slovenskej republiky, podľa § 2 a §13 ods.1 písm. b) zákona č. 222/2004 Z.z. a súčasne označila prílohu, „Zmluva o dielo a montáž“ reagoval správca dane telefonickým oznámením konateľovi, že ním označená zmluva nebola súčasťou jeho podania z 24.05.2010 a uviedol, že pokladá jeho námietky za nedôvodné. Úradný záznam o tomto oznámení urobil správca dňa 14.06.2010. K prejednaniu protokolu vyzval správca dane žalobkyňu už 15.06.2010, výzvu žalobkyňa prevzala 28.06.2010. Ten po oznámení predĺženia daňovej kontroly do 31.12.2010 žalobkyni oznámil listom dňa 15.06.2010 termín prerokovania protokolu určeného na deň 28.07.2010. Protokol bol prejednaný bez účasti zástupcu žalobkyne. Súd vyhodnotil postup správnych orgánov za zákonný a má za to, že samotný výsluch konateľa žalobkyne, ktorý sa napokon v ním stanovenom termíne - 10.06.2010 o 13.00 nedostavil na daňový úrad bez ospravedlnenia bol len dôkazom, že správny orgán prvej inštancie postupoval v súčinnosti so žalobkyňou pri zisťovaní skutkového stavu. Žalobkyňa si mala byť vedomá, že jej svedčí dôkazné bremeno a mohla doklady preukazujúce dodanie tovaru s montážou do inej členskej krajiny predložiť kedykoľvek, napokon aj v odvolacom konaní, čo neurobila. Žalobkyňa napokon ani netvrdila, že by malo dôjsť k posunu dôkazného bremena na správcu dane. Žalobkyňa ako daňový subjekt mala povinnosť tvrdené skutočnosti preukázať a predložiť dôkazy o svojich tvrdeniach. Pretože žalobkyňa nepreukázala, že zdaniteľné plnenie dodala s montážou, vznikla jej povinnosť odvieť 19 % DPH, ako vyplýva z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného zo sumy 12.349.280,- Sk, a to vo výške 2.346.364,- Sk, čo je suma 77.885,01 €. Jej argumenty týkajúce sa porušenia jej procesných práv správny súd

zhodne so žalovaným hodnotí v celom rozsahu za nedôvodné.

13. S poukázaním na zákonné náležitosti rozhodnutí (§ 63 ods. 3 písm. c) zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) správny súd zhodnotil ako nedôvodnú aj žalobnú námietku o neúplnom označení žalovaného v rozhodnutí správcu dane.

14. O nároku na náhradu trov konania rozhodol krajský súd podľa § 167 S.s.p. tak, že účastníkom nárok na náhradu trov konania nepriznal.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

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

16. Sťažovateľka namietala, že napadnutý rozsudok je nepreskúmateľný a nezrozumiteľný vo vzťahu vysporiadania sa s námietkou týkajúcou sa zrozumiteľnosti a vykonateľnosti výroku rozhodnutia žalovaného. Opätovne sťažovateľka namieta, že postup a rozhodnutie žalovaného trpí procesnou vadou, a to nezrozumiteľnosťou a nepreskúmateľnosťou výroku rozhodnutia žalovaného.

17. Sťažovateľka sa nestotožnila ani so záverom krajského súdu, že nepreukázala, že zdaniteľné plnenia boli dodané aj s montážou. Sťažovateľka poukázala na zmluvu o dielo, z ktorej nepochybne vyplýva, že súčasťou tovaru bola aj montáž, inštalácia. Krajský súd si podľa názoru sťažovateľky osvojil tvrdenia žalovaného a na dôkazy predložené sťažovateľkou vôbec neprihliadol.

18. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že námietky v nej uvedené nie je možné akceptovať a sú neopodstatnené. Správne orgány postupovali v súlade so zákonom, a preto navrhol kasačnému súdu, aby kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

### IV.

#### Právny názor Najvyššieho súdu

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

20. 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 vyrubený rozdiel dane v sume 77.885,01 € za zdaňovacie obdobie IV. štvrtrok 2008, 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 spochybníť vecnú správnosť napadnutého

rozsudku krajského súdu. Po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa kasačný súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil správny súd zo zistení uvedených žalovanými správnymi orgánmi ako aj sťažovateľkou, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise.

21. 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.

22. 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 priet'ahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne mu určení a vyrubeniu dane.

23. 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.

24. 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.

25. 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.

26. 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.

27. 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.

28. Podľa § 63 ods. 2 Daňového poriadku 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.

29. 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.

30. 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.

31. Podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. 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.

32. Podľa § 72 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. (platného v čase vydania prvoinštančného rozhodnutia správneho orgánu) pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu osobe, ktorá je identifikovaná pre daň v inom členskom štáte, je platiteľ povinný vyhotoviť faktúru. Platiteľ je povinný vyhotoviť

faktúru aj v prípade, ak je platba prijatá pred dodaním tovaru. Platiteľ vyhotoví faktúru najneskôr do 15 dní od dodania tovaru alebo prijatia platby.

33. Podľa § 72 ods. 2 písm. b) zákona č. 222/2004 Z.z. (platného v čase vydania prvoinštančného rozhodnutia správneho orgánu) faktúra musí obsahovať meno a adresu sídla, miesta podnikania, prípadne prevádzkarne nadobúdateľa tovaru a jeho identifikačné číslo pre daň, pod ktorým tovar objednal.

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

35. 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.

36. 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.

37. 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.

38. 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 záúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu...“ Vzhľadom na uvedené kasačný súd konštatuje, že sťažovateľka v konaní nepreukázala, teda nepredložila žiadne doklady preukazujúce splnenie podmienok na oslobodenie od dane podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z.z. (napr. zmluvu o dodaní tovaru, doklady o preprave, protokoly o prevzatí), že tovar bol dodaný osobe identifikovanej pre daň v inom členskom štáte. Sťažovateľka tiež nepreukázala, že tovar bol dodaný aj s montážou. Z administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane vyzval sťažovateľku na doloženie relevantných dokladov (napr. zmluva o dielo), ale sťažovateľka si svoju povinnosť uniesť dôkazné bremeno nespĺnila. Na výsluch pred správcom dane sa konateľ sťažovateľky tiež nedostavil. K veci kasačný súd dodáva, že v prípade, že v rámci dodávky tovaru mala byť vykonaná aj montáž dodávaného tovaru, tak aj táto skutočnosť musí byť z faktúry zrejímavá. Na predložených faktúrach sú uvedené druhy tovarov a ich množstvá, ale nevyplýva z nich, že išlo o dodanie tovaru aj s montážou. Samotné tvrdenie sťažovateľky o uskutočnení montáže bez ďalších súvisiacich dôkazov, ktoré by tvrdenie sťažovateľky potvrdili, nemožno považovať za dostatočné. Predložené faktúry tiež nespĺňajú náležitosti pri dodaní tovaru do iného členského štátu podľa § 72 ods. 2 písm. b) zákona č. 222/2004 Z.z. Správca dane tak správne vyvodil záver, že sťažovateľke vznikla z fakturovanej zmluvy 12.349.280 Sk povinnosť odvieť daň z pridanej hodnoty v sadzbe 19 % vo výške 2.346.364 Sk (77.885,01 €) v tuzemsku.

39. Podľa názoru kasačného súdu je nutné si uvedomiť postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku a) 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. Pokiaľ sťažovateľka tvrdí, že dodanie tovaru bolo spojené aj s montážou, zaťažuje ju dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

40. 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 jednoduchšej 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 nespĺní 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.

41. 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 deklarovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Správca

dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zamerával sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach. 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 popísali 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.

42. Námietky sťažovateľky, že výrok napadnutého rozhodnutia žalovaného je nepreskúmateľný a nepreskúmateľnosť odôvodnenia krajského súdu týkajúce sa namietanej nepreskúmateľnosti výroku napadnutého rozhodnutia žalovaného vyhodnotil kasačný súd ako nedôvodné. Zmenený výrok napadnutého rozhodnutia žalovaného považuje kasačný súd rovnako ako krajský súd za dostatočne zrozumiteľný a preskúmateľný. Odôvodnenie krajského súdu uvedené v odsekoch 18 až 21 považuje kasačný súd za dostatočne vyčerpávajúce a zrozumiteľné. Daňová povinnosť sťažovateľky k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2008 sa rovná vyrubenému rozdielu dane z pridanej hodnoty vo výške 77.885,01 €. Uvedené vyplýva z toho, že sťažovateľka v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2008 uviedla nadmerný odpočet vo výške 582.192 Sk (19.325,23 €) a správca dane na základe vykonanej kontroly určil výsledný vzťah k štátnemu rozpočtu vo výške 1.764.172,- Sk (58.559,78 €), z čoho vyplýva rozdiel vo výške 2.346.364 Sk, t. j. 77.885,01 €. Suma 58.559,78 € je suma, ktorú je sťažovateľka povinná zaplatiť, keďže nadmerný odpočet jej nebol vrátený. Postup žalovaného, ktorý zmenil prvoinštančné rozhodnutie daňového úradu, bol v súlade s platnými právnymi predpismi a takto zmenený výrok spĺňa podmienky určitosti a vykonateľnosti.

43. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že s opakovanými právnymi námietkami sťažovateľa 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.

44. 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.

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

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.