

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/64/2021  
Identifikačné číslo spisu: 5019200480  
Dátum vydania rozhodnutia: 26. januára 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:5019200480.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Lesservis, s.r.o., so sídlom Kráľova Lehota č. 520, Kráľova Lehota, IČO: 36 421 898, právne zastúpeného advokátskou kanceláriou Geško s. r. o., so sídlom Velehradská č. 33, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101262889/2019 zo dňa 27. mája 2019, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 30S/89/2019-100 zo dňa 24. novembra 2020, takto

### r o z h o d o l :

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

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

### O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101262889/2019 zo dňa 27.05.2019 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 100328093/2019 zo dňa 29.01.2019 (ďalej len „prvostupňové správne rozhodnutie“), ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 42.227,03 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2017.

2. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku (k námietke žalobcu o nesprávnom právnom posúdení veci a nesprávnom rozložení dôkazného bremena, ako aj námietke, podľa ktorej žalovaný opiera svoje závery z daňového konania výlučne o nedostatky v prostredí dodávateľa žalobcu -

spoločnosti OLIVERA, s.r.o. a ktoré však nepatria do sféry vplyvu žalobcu) uviedol, že sa stotožňuje s právnym posúdením veci žalovaným, že vzhľadom na výsledky dokazovania, či už v rámci výkonu daňovej kontroly alebo vyrubovacieho konania, správca dane nadobudol oprávnené pochybnosti o dodaní označeného tovaru dodávateľom žalobcu spoločnosťou OLIVERA, s.r.o.

3. K námietke, že žalobcom predložené dôkazy sú spôsobilé preukázať existenciu zdaniteľného plnenia firmy OLIVERA, s.r.o. pre žalobcu v zdaňovacom období september 2017 uviedol, že tieto dôkazy túto skutočnosť nepreukázali vzhľadom na zistené rozpory v predložených dôkazoch (tak ako sú podrobne rozvedené v bode 8. tohto rozsudku). Správca dane nadobudol oprávnené pochybnosti o dodaní dodávok od tohto dodávateľa žalobcu na základe predložených faktúr, pričom v tejto súvislosti poukázal na závery rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky III. ÚS 401/2009-17 zo dňa 16.12.2007

4. Podľa krajského súdu bolo povinnosťou správcu dane hľadať väzbu medzi neodvedením dane, nárokom na odpočet a vedomým žalobcu o možnom podvode, vyhodnotil správny súd ako nedôvodnú, nakoľko tak správca dane ako ani žalovaný v odôvodnení svojich rozhodnutí nezamietli právo na odpočet DPH poukazom na to, že by došlo v dodávateľskom reťazci k podvodnému konaniu. V rozhodnutí správnych orgánov nie je ani zmienka o tom, že by sa žalobca vo vzťahu k DPH dopustil podvodného konania, resp. by bol podvodom označený dodávateľský reťazec.

5. Ďalej krajský súd dodal, že správny orgán prvého stupňa a žalovaný odôvodnenie rozhodnutia nezaložili na tom, že si žalobca nepreveril dodávateľov spoločnosti OLIVERA, s.r.o.. Správca dane nepožadoval od žalobcu v rámci administratívneho konania doklady, ktoré by mal on zabezpečiť od dodávateľov spoločnosti OLIVERA, s.r.o.. Skutočnosť, že tieto doklady boli v rámci šetrenia správcu dane preverované ako iné súvisiace daňové doklady preukazujúce realizáciu zdaniteľných plnení obchodovaním so sporným tovarom medzi jednotlivými článkami obchodného reťazca, neznamená, že bolo povinnosťou žalobcu v daňovom konaní vo veci preverenia jeho nároku na odpočet takéto daňové doklady týkajúce sa iných subjektov predkladať.

6. Záverom poukázal na to, že obchodný vzťah (medzi žalobcom a spoločnosťou RTT) netvorí predmet preskúmaného rozhodnutia a správny súd (nemajúc znalosť o konkrétnych skutkových okolnostiach preverovaného obchodného prípadu) ani nemôže uvedený vzťah posudzovať z hľadiska splnenia podmienok pre vznik daňovej povinnosti žalobcu v súvislosti s dodaním tovaru spoločnosti RTT, s.r.o.. Vzniku daňovej povinnosti v súvislosti s dodaním guľatiny spoločnosti RTT, s.r.o. žalobcom, a to dňom dodania tovaru (dňom kedy spoločnosť RTT, s.r.o. nadobudla právo nakladať s tovarom ako vlastník), teda nijako nebráni skutočnosť, že nie je známy (nebol v prejednávanej veci preukázaný) dodávateľ žalobcu (deklarovaná spoločnosť OLIVERA, s.r.o.).

## II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

7. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej aj „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, ktorou žiadal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

8. Sťažovateľ s poukazom na bod 2 odôvodnenia napadnutého rozsudku, v ktorom súd len rekapituloval priebeh administratívneho konania namietal, že

- správcovi dane predložil všetky doklady, ktoré mal k dispozícii, t.j. všetky zákonom vyžadované doklady, ktoré je žalobca povinný evidovať a archivovať, preto žalobca predložiť „žiadne nové doklady a dôkazy“ objektívne nemohol.

- správca dane skúmal takmer výlučne a izolovane len to, ako žalobca tovar kúpil, pričom následný predaj tovaru absolútne ignoroval. Skutočnosť, či bol tovar vlastníctvom spoločnosti OLIVERA, s.r.o.

nemal žalobca legálne ako preveriť, pri preberaní tovaru zo skladu (čo bola bežná prax) bol absolútne dobromyseľný a preto v súlade s § 446 Obchodného zákonníka nadobudol vlastnícke právo aj v prípade, ak by spoločnosť OLIVERA, s.r.o. vlastníkom tovaru nebola.

- vlastnú ciachu použil preto, lebo si prepravu tovaru podľa tejto faktúry zabezpečoval sám. Žalobca ako prepravca zodpovedal za to, že prepravované drevo musí mať ciachu a pre tento účel je povinný legálne označiť drevo svojou ciachou. Ak sa drevo, pôvodne označené inou ciachou na sklade rozpílilo, bol žalobca kvôli preprave povinný označiť každý kus dreva svojou ciachou. Jeho postup bol úplne legitímny a v súlade so zákonom.

- správca selektívne spochybňuje iba jeden krok v tomto reťazci - platnosť nákupu tovaru žalobcom.

9. Ďalej, s poukazom na bod 9 napadnutého rozsudku namietal, že označiť tovar z uvedenej faktúry bol ako jeho prepravca povinný a ciachovanie vykonal zákonným spôsobom. Mal za to, že jednoznačne preukázal jednak označenie dreva a súčasne aj jeho evidenciu - predložením dodacích listov a tiež formulára LA43.

10. Záverom s poukazom na bod 11. namietal, že došlá faktúra žalobcu od spoločnosti OLIVERA, s.r.o. mala všetky náležitosti zdaniteľného obchodu.

11. Žalovaný vo vyjadrení k podanej kasačnej sťažnosti konštatoval, že krajský súd vec správne posúdil a rozhodol. Navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť.

### III.

#### Konanie pred kasačným súdom

12. Prejednávaná vec bola dňa 22.06.2020 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 1S pod sp. zn. 1Sžfk/64/2021. S účinnosťou ku dňu 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Zb. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu SR (článok 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou sp. zn. 1Sžfk/64/2021.

13. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktorému 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 správneho súdu Slovenskej republiky [www.nssud.sk](http://www.nssud.sk) podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

14. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/89/2019-100 zo dňa 24. 11.2020, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného.

15. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že prvostupňovým správnym rozhodnutím, ktorého správnosť bola potvrdená rozhodnutím žalovaného, bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 42.227,03 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2017. Správca dane nespochybnil materiálnu existenciu tovaru ako takého, ale mal za to, že v konaní nebolo preukázané, že žalobca tovar skutočne nadobudol od deklarovaného dodávateľa spoločnosti OLIVERA, s.r.o.

Žalobca nezdôvodnil, prečo na označenie dreva k faktúre č. 20170929/4 a k nej viažucich sa dokladov od spoločnosti OLIVERA, s.r.o. o pôvode dreva použil svoju vlastnú ciachu. Zaučtovanie faktúr, ich uvedenie v kontrolných výkazoch a zaevidovanie na sklade nepotvrďuje, že žalobca tovar skutočne nadobudol od deklarovaného dodávateľa spoločnosti OLIVERA, s.r.o.. Pochybnosti o realizácii obchodov, tak ako žalobca deklaruje, podľa žalovaného preukazuje aj zmätočná Kúpna zmluva č. O 1/2017 zo dňa 01.01.2017, v ktorej je ako predávajúci uvedený žalobca a nie naopak. Správca dane preveroval vzájomné obchodné vzťahy nielen medzi žalobcom a jeho priamym dodávateľom, ale vzhľadom na získané pochybnosti aj medzi dodávateľom a subdodávateľmi, pričom získal dôkazy, ktoré preukazujú nereálnosť faktúrami deklarovanej obchodnej transakcie.

16. Podrobný priebeh celého administratívneho konania krajský súd vyčerpávajúco zhrnul v bodoch 1 až 2 napadnutého rozsudku, na ktorý kasačný súd odkazuje a nebude ho osobitne rekapitulovať.

#### IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

17. Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v znení účinnom ku dňu 30. september 2017 (ďalej len „zákon o DPH“) daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

18. 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.

19. 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.

20. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) citovaného zákona 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.

21. 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.

22. 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,<sup>2)</sup>
- 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.

23. 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.

24. 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.

25. 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.

26. Podľa § 441 SSP, v kasačnej sťažnosti nemožno uplatňovať nové skutočnosti a dôkazy okrem skutočností a dôkazov na preukázanie prípustnosti a včasnosti podanej kasačnej sťažnosti.

27. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Žiline po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná.

28. Námietku sťažovateľa, že správcovi dane predložil všetky doklady, ktoré mal k dispozícii, t.j. všetky zákonom vyžadované doklady, ktoré je žalobca povinný evidovať a archivovať, preto žalobca predložiť „žiadne nové doklady a dôkazy“ objektívne nemohol, vyhodnotil kasačný súd ako nedôvodnú.

29. V tejto súvislosti považuje kasačný súd za nevyhnutné poukázať na to, že právny základ odpočtu DPH je ustanovený v smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „smernica 2006/112“). V zmysle uvedenej smernice 2006/112 musí zdaniteľná osoba spĺňať nasledovné formálne a materiálne podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou:

- musí disponovať faktúrou vyhotovenou v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240 smernice 2006/112 (formálna podmienka) a

- materiálne, resp. hmotnoprávne podmienky:

a) poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH (t.j. status osoby dodávateľa),

b) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia),

c) prijaté plnenie je príjmom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti.

30. Vyššie uvedené podmienky stanovené smernicou 2006/112 preberá aj slovenská vnútroštátna právna úprava. Plateľ dane si môže v zmysle zákona o DPH odpočítať daň:

a. dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),

b. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník, alebo dňom dodania služby (§ 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH),

c. daň, ktorej odpočet si plateľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným plateľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť plateľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH),

d. zároveň musí disponovať faktúrou od plateľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH).

31. Subjekt, ktorý chce odpočítať DPH má dve povinnosti a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet DPH za splnenia zákonom stanovených podmienok a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt dokladuje. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. To znamená, že nepostačuje len odôvodnenie správcu dane, že daňový subjekt neuniesol dôkazné bremeno pokiaľ zmysluplne a logicky nespochybní predložené tvrdenia a dôkazy. V tomto kontexte správca dane tiež nesie dôkazné bremeno, ktoré unesie len v prípade, že dokáže vážny a dôvodný nesúlad skutočností s účtovníctvom daňového subjektu. Aby správca dane svoje dôkazné bremeno uniesol je nutné, aby identifikoval konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú jeho pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu. V prípade, že správny orgán unesie svoje dôkazné bremeno, tak je opäť povinnosť preukazovať svoje tvrdenia (resp. ich korigovať) na strane daňového subjektu, pričom

spravidla využíva iné dôkazy než tie, ktoré už správca dane vierohodne spochybnil (v tejto súvislosti vid' napríklad uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21). Zároveň je tiež potrebné pripomenúť, že daňový subjekt je povinný preukazovať len skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje. Dôkazné bremeno sa teda prerozdeľuje, resp. prelieva v závislosti od faktického a dôkazného stavu konania.

32. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho Súdu Slovenskej republiky vo veci pod sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených 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 a za zákonom stanovených podmienok.“

33. Bolo možné bezpečne ustáliť, že daňové orgány spochybnili dodanie tovaru uvedeného na faktúrach práve spoločnosťou OLIVERA, s.r.o., spochybnená bola teda osoba dodávateľa. V posudzovanej veci bolo aj s poukazom na vyššie popísané aspekty a mechanizmus prenosu dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom na sťažovateľovi, aby relevantným spôsobom (nielen formálnymi dokladmi) preukázal, že v príslušnom zdaňovacom období došlo k reálnemu dodaniu služieb od dodávateľa uvedeného na faktúrach a teda či v prípade posudzovaných zdaniteľných plnení boli splnené podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1, § 49 ods. 2 a § 51 zákona o DPH. Vzhľadom na to, že sťažovateľ svoje tvrdenia o dodaní predmetného tovaru oprel o formálne doklady- faktúry, dodacie listy, doklady o pôvode dreva, výpisy z účtu a ďalšie účtovné doklady, správca dane dôvodne pristúpil k ich prevereniu z hľadiska materiálneho.

34. Správca dane spochybnil pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených sťažovateľom aj s poukazom na zmätočnú kúpnu zmluvu č. O 1/2017 zo dňa 01.01.2017, kde ako predávajúci je uvedená samotná spoločnosť Lesservis, s.r.o. (t.j. žalobca) a nie naopak. Zároveň ako sporné vyhodnotil označenie ciachy žalobcu R LM 228 na doklade o pôvode dreva k faktúre č. 20170929/4, zatiaľ čo k faktúram č. 20170922/1, 20170929/1, 20170914/1 a 20170909/1 boli pripojené doklady o pôvode dreva, kde je uvedený identifikačný údaj ciachy patriaci dodávateľovi OLIVERA, s.r.o., čo sťažovateľ neodôvodnil. Správca dane preto v priebehu kontroly na DPH vykonal aj vlastné dokazovanie u dodávateľských subjektov, predovšetkým u priameho dodávateľa tovaru spoločnosti OLIVERA, s.r.o., ako aj u jej dodávateľov spoločnosti Court Servis, s. r. o. a Baricante Slovakia s.r.o, aj s poukazom na právoplatné a vykonateľné rozhodnutie č.102224953/2018 zo dňa 12.11.2018, ktorým bol OLIVERA, s.r.o. vyrubený rozdiel dane, práve neuznaním odpočtu dane z faktúr od dodávateľov Court Servis, s.r.o. a Baricante Slovakia s.r.o. v zdaňovacom období september 2017 za tovar, ktorý mal byť následne predaný sťažovateľovi, a to z dôvodu nepreukázania reálneho uskutočnenia zdaniteľných plnení.

35. Rozsiahlym dokazovaním, tak ako bolo podrobne rozvedené v rozhodnutí žalovaného a správcu dane, bola spochybnená skutočnosť, že k dodávke tovaru došlo práve dodávateľom uvedeným na faktúrach. Dôkazné bremeno sa tak opätovne presunulo na sťažovateľa, ktorý mohol ďalšími dôkaznými návrhmi zvrátiť uvedený stav. Sťažovateľ však nenavrhol správcovi dane vykonať žiadne ďalšie dôkazy na preukázanie týchto skutočností a rovnako nepredložil žiadny dôkaz, že vlastníkom predmetného tovaru bola skutočne spoločnosť OLIVERA, s.r.o. a preto dôkazné bremeno neuniesol.

36. Ďalej sťažovateľ namietal, že faktúra od OLIVERA, s.r.o. mala všetky náležitosti zdaniteľného obchodu. K tomu kasačný súd uvádza, že odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon 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 Slovenskej republiky sp. zn. 8SŽf/26/2014).

37. Pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry od dodávateľa, ktorého nákup tovaru bol správcom dane spochybnený, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené v deklarovanom rozsahu a osobou uvedenou na faktúre, ktorá je oprávnená za spoločnosť konať. Predloženie faktúry vystavenej v zmysle § 71 zákona o DPH je len splnenie formálnej stránky na uplatnenie odpočítania dane, ak však správcovi dane na základe vykonaného dokazovania vzniknú pochybnosti o pravdivosti údajov uvedených vo faktúre, je na platiteľovi, aby tieto pochybnosti odstránil. Čo v uvedenom prípade sťažovateľ nevykonal.

38. Správca dane pritom nemal povinnosť sťažovateľovi napovedať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení, že mu tovar dodal deklarovateľ.

39. Námietku sťažovateľa, že správca dane skúmal takmer výlučne a izolovane len to, ako žalobca tovar kúpil, pričom následný predaj tovaru absolútne ignoroval, čo je pre posúdenie reálnosti kúpy tovaru žalobcom zásadná okolnosť, vyhodnotil súd rovnako ako nedôvodnú. Je nevyhnutné poukázať na to, že zákonné podmienky priznania nároku na odpočet DPH žalobcovi sa neviažu k odberateľovi žalobcu (spoločnosti RTT, s.r.o.), nakoľko predmetom preverovania nároku na odpočítanie DPH uplatneného žalobcom nie je existencia tovaru (ani jeho dodanie spoločnosti RTT), ale jeho dodanie dodávateľom uvedeným na faktúre (OLIVERA, s.r.o.). Zároveň rovnako ako krajský súd dodáva, že uvedený obchodný vzťah netvorí predmet preskúmaného rozhodnutia.

40. Sťažovateľ ďalej v kasačnej sťažnosti uviedol, že ciachu použil z dôvodu, že prepravu tovaru podľa tejto faktúry si zabezpečoval sám, a že ak sa drevo pôvodne označené inou ciachou na sklade rozpínilo, bol sťažovateľ kvôli preprave povinný označiť každý kus dreva svojou ciachou, čo je postup legitímny a v súlade so zákonom.

41. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na § 441 SSP z ktorého vyplýva, že v kasačnej sťažnosti nemožno uplatňovať nové skutočnosti a dôkazy okrem skutočností a dôkazov na preukázanie prípustnosti a včasnosti podanej kasačnej sťažnosti. Nové návrhy na dokazovanie v kasačnom konaní zásadne nie sú prípustné, pretože kasačná sťažnosť je mimoriadnym opravným prostriedkom a režim koncentrácie konania nepripúšťa od istej fázy uplatňovanie práva novôt. Preto všetky skutočnosti a dôkazy, tieto skutočnosti preukazujúce, musí sťažovateľ uviesť a navrhnuť už v konaní pred krajským súdom. Novými návrhmi na účel tohto ustanovenia treba rozumieť okolnosti výhradne skutkovej povahy. Zmyslom a účelom tohto ustanovenia je zamedziť tomu, aby kasačný súd rozhodoval o rozsiahlejšom návrhu, než o akom mohol rozhodovať krajský súd.

42. Sťažovateľove tvrdenie vyhodnotil kasačný súd ako nové, teda také, ktoré neuviedol v podanej správnej žalobe. Je zrejmé, že išlo o podstatný argument na ktorom bolo založené prvostupňové správne rozhodnutie, pričom na výzvu správcu dane žalobca nepredložil nové dôkazy ani nepodal vysvetlenie odôvodňujúce označenie časti dreva vlastnou ciachou, čo potvrdzuje súd aj v napadnutom rozsudku, kde uviedol, že „žalobca nezdôvodnil, prečo na označenie dreva k faktúram č. 20170929/4 a k nej viazucich sa dokladoch od spoločnosti OLIVERA, s.r.o. o pôvode dreva využil svoju ciachu.“

43. Kasačný súd uzatvára, že po vyhodnení 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 zistili skutkový stav, dôkazy, ktoré správca dane nadobudol v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, riadne vyhodnotili a vysporiadali sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľa. Argumentácia sťažovateľa uvedená v kasačnej sťažnosti zároveň nebola v

žiadnom smere spôsobilá spochybníť závery krajského súdu, ktoré sú obsiahnuté v odôvodnení napadnutého rozsudku. V dôsledku uvedeného, kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu, pričom nezistil žiaden dôvod na jeho zmenu alebo zrušenie a preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

44. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

45. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

### **P o u č e n i e :**

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