

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/94/2020  
Identifikačné číslo spisu: 8018200710  
Dátum vydania rozhodnutia: 24. februára 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:8018200710.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky) ICE DREAM s.r.o., so sídlom Teplická 2185/34, 058 01 Poprad, IČO: 36 475 939, právne zastúpenej JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátom, so sídlom Gelnická 33, 040 11 Košice, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102238731/2018 zo dňa 13. novembra 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/22/2018-55 zo dňa 12. marca 2020, takto

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

Najvyšší správny 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 .

### **O d ô v o d n e n i e**

#### **I.**

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov, ako prvostupňový správny orgán, rozhodnutím č. 101012734/2018 zo dňa 22.05.2018 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 35.189,08 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 102238731/2018 zo dňa 13.11.2018 prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu potvrdil.

#### **II.**

Konanie na krajskom súde

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

4. Krajský súd po preskúmaní veci dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je jasné, zrozumiteľné, vydané v medziach logickej správnej úvahy, pričom žalovaný sa v dostatočnej miere vysporiadal s námietkami žalobkyne, skutkový stav bol zistený v rozsahu dostatočnom pre vykonanie správnych úvah a na základe nich žalovaný dospel podľa krajského súdu k správnym právnym záverom. Krajský súd konštatoval, že daňové orgány v danom prípade vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena a v konaní neboli osvedčené dôvody pre presun dôkazného bremena z daňového subjektu na správcu dane.

5. Krajský súd mal za potrebné uviesť, že odpočítanie dane z pridanej hodnoty je výsostne viazané na obchodný vzťah medzi dodávateľom a odberateľom. Pri dani z pridanej hodnoty ide o osobný charakter zdaniteľných plnení, pri ktorom stotožnenie osoby, ktorá uskutočnila zdaniteľné plnenie v prospech iného platiteľa vo faktúre musí zodpovedať skutočnému stavu, čo znamená, že daňový subjekt, ktorý si uplatní odpočítanie dane z pridanej hodnoty musí predložiť taký dôkaz o tom, že fakturovaný tovar, resp. služby boli skutočne realizované dodávateľom, ktorý je uvedený na faktúre. Iba formálna existencia faktúry, prípadne preukázanie zaplatenia týchto súm nie je predpokladom pre odpočítanie dane podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“)

6. Daňový poriadok v ustanovení § 24 upravuje, že dôkaznú povinnosť má daňový subjekt, ktorý preukazuje všetky skutočnosti a údaje v daňových priznaniach alebo v iných podaniach, ďalej skutočnosti v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania (vyrubovacieho konania, odvolacieho konania), na preukázanie ktorých je správcom vyzvaný, a úplnosť, vierohodnosť a správnosť záznamov a evidencií, ktoré je povinný viesť. Toto ustanovenie zakotvuje, že zákonné bremeno je na strane daňového subjektu, ktorý je povinný preukázať, že si nárok uplatňuje oprávnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom.

7. Pokiaľ ide o namietnutú rozpornosť záverov žalovaného v otázke subjektu dodania tovaru ale aj samotného dodania tovaru, podľa názoru krajského súdu ide iba o zdanlivý rozpor záverov žalovaného, ktoré žalobkyňa považovala za odporujúce formálnej i právnej logike.

8. Pre záver o splnení zákonných podmienok pre uplatnenie práva na odpočet DPH sú kumulatívne nevyhnutné reálna fyzická existencia tovaru, ale aj „fakturačná, listinná“ prítomnosť toho istého tovaru. Krajský súd zdôraznil, že má ísť o ten istý (identický) tovar, nie iba rovnaký tovar. Pritom obchodný osud tohto jedného tovaru - reálny aj fakturačný - sa musí zhodovať v pôvode, subjektoch obchodovania, subjektoch skladovania, totožnosti medzičlánkov transakčnej, sprostredkovateľskej reťaze. Bez tohto „splynutia“ fakturačnej a reálnej existencie tovaru, nie je možné hovoriť o existencii tovaru v zmysle zákona č. 222/2004 Z.z. a o následnej možnosti uplatniť si právo v zmysle § 49 zákona č. 222/2004 Z.z.

10. Evidentne zákonu odporujúci je stav, kedy listinné dôkazy sa týkajú iného tovaru (tu už skutočne bez ohľadu na jeho existenciu), než toho, ktorý sa hoci aj reálne, fyzicky ocitol v moci žalobkyne. Krajský súd zastáva práve názor nezhodujúci sa s názorom žalobkyne, že postačuje fakturačná existencia tovaru a reálna existencia rovnakého tovaru. V tomto prípade žalovaný správne zistil, že to tak nie je, a samotné preukázanie fakturačnej existencie tovaru žalobkyňou nebolo postačujúce.

11. Jeden z (subdodávateľ priameho dodávateľa žalobkyne) medzičlánkov Pyrosafestol s.r.o., jeho konateľ D. Š.Č. uviedol, že tovar na faktúrach dodal spoločnosti A.P.P.I. s.r.o., nevedel to preukázať dôkazmi, tovar nakupoval od DUO ZH s.r.o., prepravu nezabezpečoval, tovar bol prepravovaný pre spoločnosť A.P.P.I. s.r.o. do skladov v Sládkovičove, údaje v dokladoch k DPH si vymyslel, daňové priznanie zostavoval sám, odberateľské faktúry pre A.P.P.I. s.r.o. vystavoval a zasielal e-mailom alebo

poštou. Napokon aj platby za tovar odosiela inému subjektu DUO ZH, s.r.o.. Záver jeho vysvetlenia zo dňa 13.3.2015 bol ten, že transakcie urobil za účelom krátenia dane z pridanej hodnoty, urobili z neho bieleho koňa. Spoločnosť nič nevlastnila, nemala zamestnancov, prepravu zabezpečovala DUO ZH s.r.o., tovar bol dovezený do skladov v Sládkovičove alebo do Nového Mesta nad Váhom, tovar fyzicky nevidel nikdy, nakládka sa vykonávala u dodávateľa DUO ZH s.r.o.. v Uherskom Hradišti, s pani A. sa stretol osobne. D. I., konateľka DUO ZH s.r.o. nemala vedomosť, že niekto založil v jej mene túto spoločnosť, o činnosti spoločnosti nevedela vôbec nič. Posledné daňové priznanie bolo podané za október 2013. Sama sa dozvedela na daňovom úrade, že je konateľkou vo viacerých firmách. Pri ústnom pojednávaní D. Š. zopakoval tieto tvrdenia. Uvádzal, že tovar bol dovezený do skladov Sládkovičovo a Nové Mesto nad Váhom, odberatelia si určili sklad dodania, fyzicky tovar nevidel. S A. zo spoločnosti A.P.P.I. s.r.o. sa stretol osobne, miesta nakládky a vykládky nevedel uviesť. Posledné daňové priznanie podal Pyrosafestol s.r.o. za 3. štvrtrok 2013. Záver žalovaného, že tento svedok síce potvrdil uskutočnenie zdaniteľných obchodov, avšak formálne ani vecne ich nepreukázal, bol v súlade so zisteniami.

12. Konateľka spoločnosti A.P.P.I. s.r.o. t.j. bezprostredného dodávateľa žalobkyne T. A. uviedla, že žalobkyňa objednávala tovar telefonicky, zmluva nebola písomná, miesto nakládky nepozná, tovar nakupovala od dodávateľa s prepravou, pri nakládke za spoločnosť A.P.P.I. s.r.o. nebol nikto prítomný, miestom vykládky bola Sereď, prepravu zabezpečil dodávateľ a bola zahrnutá v cene tovaru. Spoločnosť nevlastní skladovacie priestory, využívala skladovacie priestory Mraziarne a.s., Sládkovičovo alebo sklad TENDERFOOD AB v Novom Meste nad Váhom. Miestom vykládky preverovaného tovaru pre žalobkyňu boli mraziarne v Seredi, preverovaný tovar bol od slovenských dodávateľov, preto nenahlasovala zásielky do systému regionálnej veterinárnej a potravinovej správy. K faktúram k preverovanému tovaru boli predložené dodacie listy od Pyrosafestol s.r.o.. S konateľom svojho dodávateľa Pyrosafestol s.r.o. D. Š. sa stretla osobne niekoľkokrát v rôznych mestách, s istotou tvrdila, že tovar bol jej spoločnosti dodaný na miesto vykládky, tie boli rôzne podľa toho, kde mal odberateľ skladové priestory, tovar nie vždy fyzicky videla, nevie odkiaľ Pyrosafestol s.r.o. predmetný tovar nakúpil, faktúry za prepravu ani CMR nemá, prepravu nezabezpečovala, prepravu zabezpečoval dodávateľ, tovar bol odovzdaný odberateľovi pri vykládke v priestoroch odberateľov (vlastných alebo prenajatých), pri tom bola ona alebo jej zamestnanec, mäso sa skladuje v sklade v Sládkovičove.

13. Z výsledkov miestneho zisťovania zamestnancov správcu dane v Mraziarňach Sládkovičovo vyplynulo, že A.P.P.I. s.r.o. ani Pyrosafestol s.r.o. ani DUO ZH s.r.o. nemajú a ani nikdy nemali so spoločnosťou Mraziarne Sládkovičovo uzavreté žiadne zmluvy o skladovaní, navyše podľa tvrdení členov predstavenstva musí každý subjekt, ktorý chce uzatvoriť nový zmluvný vzťah, požiadať Regionálnu veterinárnu a potravinovú správu Galanta o registráciu maloobchodnej predajne pre produkty živočíšneho pôvodu a po schválení žiadosti začne obchodný vzťah fungovať. Je neprípustné, aby v sklade spoločnosti mali uskladnené tovary subjekty bez zmluvného vzťahu, ani nie je možné, aby účastník zmluvy o skladovaní priestory prenajímali. Názov spoločnosti A.P.P.I. s.r.o. v účtovných dokladoch spoločnosti vôbec nefiguruje. Skladník evidoval spoločnosť s týmto názvom len v rámci avíza e-mailovou komunikáciou, ale T. A. nepoznal, doklady preukazujúce vlastníctvo tovaru A.P.P.I. s.r.o. sa v prijatých dokladoch nenachádzali.

14. Samotný daňový subjekt preukazoval fyzické prevzatie tovaru (mäsa) na mieste vykládky Sereď v skúmaných troch prípadoch, k čomu predložil doklady CMR. Na týchto je pozoruhodné, že miesta nakládky sú v ČR, miesta vykládky v Seredi. Predložil tiež doklad o nájme nebytových priestorov v Seredi, kde mal mať umiestnený veľkokapacitný mraziaci box. Krajský súd zopakoval, že nielen že vlastné skladové priestory, ale ani vlastné dopravné prostriedky nemal ani bezprostredný dodávateľ žalobkyne spoločnosť A.P.P.I. s.r.o., ani jeho subdodávateľ Pyrosafestol s.r.o., preto tvrdenia konateľky priameho dodávateľa žalobkyne A.P.P.I. s.r.o., že tovar prepravoval jej dodávateľ (teda Pyrosafestol s.r.o.), lebo pri tom niekoľkokrát bola, zásadným spôsobom pochybuje, až vylučuje existenciu tovaru v tomto konkrétnom vzťahu.

15. Konštatovanie žalovaného, že kvôli značným rozporom vo výpovediach svedkov D. Š., D. I., T. A. nepovažuje za preukázané, že obchody sa reálne uskutočnili, je podľa názoru krajského súdu

náležitú. Rovnako bol v súlade s vyššie uvedenými (a ďalšími v odôvodnení rozhodnutia žalovaného detailne opísanými) zisteniami záver žalovaného, že dôkazy nespochybujú existenciu tovaru, ale spochybujú skutočnosť, že tovar dodala spoločnosť uvedená na faktúrach A.P.P.I. s.r.o.. Ak žalobkyňou predložené dôkazy vyhodnotil len ako formálne dôkazy o nákupe tovaru od spoločnosti A.P.P.I. s.r.o., pričom materiálne plnenie by mohol potvrdiť samotný dodávateľ, resp. jeho subdodávateľ potvrdením skutočnej realizácie vykonania dodávky tovaru, dospel podľa názoru krajského súdu k správneému záveru.

16. Tiež bol podľa názoru krajského súdu správny právny záver žalovaného, že dodávateľovi žalobkyne - spoločnosti A.P.P.I. s.r.o. vznikla daňová povinnosť len z titulu jej uvedenia na faktúrach (§ 69 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z.), nie z titulu reálneho uskutočnenia zdaniteľných obchodov, teda nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľných obchodov, pri ktorých vzniká daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. a následná možnosť uplatniť právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 v spojení s § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. Ak žalovaný v istých častiach rozhodnutia uvádza, že dôvod pre neuznanie práva na odpočet dane bola skutočnosť, že dodávateľ žalobkyne spoločnosť A.P.P.I. s.r.o. nedostatočne preukázal vlastnícke právo k dodanému tovaru, ktoré preto nemohol prevádzať na iné osoby, nejde o rozpor v tvrdeniach, je to v súlade s jeho záverom, že tovar v skúmanom obchodnom reťazci existoval len formálne na faktúre.

17. Krajský súd poukázal, že dôkaz žalobkyne na preukázanie reálneho dodania tovaru predložením CMR je dôkazne kontraproduktívny a evidentne v jej neprospech, pretože v zásade vylučuje tvrdenie konateľky spoločnosti A.P.P.I. s.r.o., že v tomto konaní skúmaný tovar pre žalobkyňu mala zabezpečovať dodávateľská spoločnosť A.P.P.I. s.r.o. prostredníctvom svojho dodávateľa Pyrosafestol s.r.o. a využiť pri tom skladovacie priestory v Sládkovičove. CMR totiž dokazujú inú trasu tovaru, a to bez skladovacieho medzičlánku v Sládkovičove alebo Novom Meste nad Váhom, o ktorom uvádzala práve konateľka A.P.P.I. s.r.o., že pri obchodovaní so žalobkyňou bol využitý pre dodanie fakturovaného tovaru. Preto nebolo ani možné, aby žalovaný dospel k inému záveru ako prezentovanému v napadnutom rozhodnutí, že žalobkyňa sa nepodarilo preukázať reálnu existenciu tovaru fakturovaného spoločnosťou A.P.P.I. s.r.o.

18. Námietka žalobkyne, že žalovaný sa nevysporiadal s jej odvolacími námietkami, nebola opodstatnená. Odvolacím námietkam sa žalovaný venoval veľmi podrobne a v samostatnej rozsiahlej časti svojho rozhodnutia a dal na ne odpovede. Reagoval aj na námietky žalobkyne majúce oporu v rozhodnutiach Súdneho dvora EÚ. V súvislosti s tvrdením žalobkyne o dôkaznom bremene zaťažujúcom v tejto veci správcu dane (žalovaného), keďže žalobkyňa svoju povinnosť splnila predložením dôkazov (dokladov), krajský súd uviedol, že daňovým orgánom sa podarilo okolnosti, o ktorých predložené dôkazy svedčili, zásadne spochybniť (prípadne až vylúčiť), a tak pre odstránenie zistených pochybností mala ďalšie dôkazy predkladať opäť žalobkyňa. Žalobkyňa totiž má v súlade s § 24 ods. 1 písm. c) Daňového poriadku povinnosť preukázať vierohodnosť evidencií a záznamov a táto povinnosť sa nevyčerpáva prostým predložením listín, ktorých vierohodnosť momentom predloženia ešte správca dane nemal ako spochybniť, pretože pochybnosti vznikli až na základe realizovaných zistení správcu dane. Preto tento spätný prechod dôkazného bremena na žalobkyňu neodporuje ani zákonu, ani rozhodovacej praxi kasačného súdu a Súdneho dvora EÚ. Daňový orgán v takej situácii nie je zaťažený povinnosťou, pri zistených pochybnostiach, dokazovať k čomu v obchodnom reťazci reálne došlo, pre účely uplatnenia práva na odpočet dane postačovalo jeho zistenie, že predloženými dôkazmi nebolo preukázané splnenie zákonných podmienok pre odpočet dane. Krajský súd sa nedomnieva, že by v takejto situácii bolo zákonnou povinnosťou žalovaného (resp. správcu dane) preukazovať úmyselnú účasť žalobkyne na daňovom podvode, ako to interpretovala žalobkyňa s oporou v rozhodnutiach Súdneho dvora EÚ a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Príčinou stavu, aký bol v tomto konaní zistený, nemusí byť automaticky úmyselné (a z podstaty veci potom už trestnoprávne postihnutelné) konanie žalobkyne, jej úmyselná účasť v daňovom podvode.

19. Napokon v porovnaní so závermi v niektorých uvedených rozhodnutiach Súdneho dvora EÚ aj kasačného súdu, ktoré pracujú s tézou, že k podvodu, chybe došlo medzi subjektmi zoradenými v

reťazci s odstupom od daňového subjektu (žalobkyne), pričom na tie vzťahy prirodzene daňový subjekt nemá, resp. nemusí mať dosah ani vedomosť o nich, krajský súd uviedol, že v skúmanom prípade k určitému defektu došlo aj v poslednom vzťahu, pretože z dôkazov bolo zistené objektívne, že tento zmluvný a tovarový vzťah nemohol existovať v podobe, akú žalobkyňa listinami prezentovala, pretože sama poskytovala dôkazy o pôvode a trase tovaru z Českej republiky priamo do Serede, nie cez Sládkovičovo alebo Nové Mesto nad Váhom, ako dodávku tovaru opísal jej dodávateľ A.P.P.I. s.r.o. Preto bola nedostatočná obrana žalobkyne spočívajúca v tom, že nemala alebo nemohla mať vedomosť o obsahu činnosti svojich dodávateľov a ich subdodávateľov, lebo nemala právne prostriedky na ich sledovanie. V tejto konkrétnej veci ani nebolo rozhodujúce, či žalobkyňa vedela o úmysle niektorého s prvkov obchodného reťazca získať len daňovú výhodu, keďže bolo spochybnené, že tovar mal osud tovaru uvedeného na predložených faktúrach.

20. Námietka žalobkyne, že žalovaný a správca dane sa uspokojili a pre svoje rozhodnutie prevažne použili zistenia získané inými daňovými orgánmi, nemohla spochybniť zákonnosť napadnutých rozhodnutí, išlo o postup, ktorý v plnej miere rešpektuje rozsah dokazovania, ktorý má správca dane k dispozícii v zmysle § 24 ods. 4 Daňového poriadku.

21. O nároku na náhradu trov konania rozhodol krajský súd podľa § 167 a § 168 S.s.p. tak, že náhradu trov konania účastníkom nepriznal vzhľadom k tomu, že žalobkyňa nemala v konaní úspech a žalovaný na náhradu trov konania zo zákona nemá nárok, keďže v danom prípade neboli splnené podmienky podľa § 168 S.s.p.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

22. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p., v ktorej navrhla kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie.

23. Poukázala na to, že nie je pravdou tvrdenie súdu, že dodávku tovaru opísal jej dodávateľ A.P.P.I. s.r.o. tak, že tovar mal byť počas prepravy skladovaný v Sládkovičove alebo Novom Meste nad Váhom a nie je ani pravdou, že na základe uvedeného žalovaný dospel k záveru, že sťažovateľka nepreukázala reálnu existenciu tovaru fakturovaného spoločnosťou A.P.P.I. s.r.o.

24. Ťažiskovou námietkou sťažovateľky bolo, že skutočnosť, či sťažovateľka vedela alebo mohla vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom je dôkazným bremenom správcu dane. V záveru krajského súdu (body 135-137 napadnutého rozsudku), že nebolo potrebné dokazovať vedomú alebo nevedomú účasť sťažovateľky na plnení, ktoré bolo spojené s daňovým únikom dospel najmä na základe svojich nepravdivých tvrdení o vyjadrení dodávateľa A.P.P.I. s.r.o. V súvislosti s podvodným vylákaním odpočtu DPH poukázala sťažovateľka na judikatúru kasačného súdu. Zistenia daňových orgánov len dokladujú úmysly subjektov (A.P.P.I. s.r.o.) no nemajú takú závažnú a výpovednú hodnotu, aby mohli preukázateľne spochybniť dôkazy predložené sťažovateľkou o existencii tovaru, ako aj o osobe dodávateľa.

25. Sťažovateľka aj namietala, že napriek tomu, že poukazovala na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 krajský súd bez akýchkoľvek okolností na zisteniach v reťazci dodávateľov a na rozporoch vo výpovediach svedkov D.. Š. (Pyrosafestol, s.r.o.), D.. I. (DUO ZH, s.r.o.) a T.. A. (A.P.P.I. s.r.o.) na ktoré sťažovateľka nemala žiadny vplyv založil záver, že nebolo preukázané reálne uskutočnenie obchodov.

26. Ďalej namietala, že aj keď daňové orgány sú oprávnené preverovať plnenie v reťazci dodávateľov, z tohto oprávnenia nie je možné prijať záver, že zistenia v jednom obchodnom vzťahu je možné mechanicky aplikovať do druhého obchodného vzťahu. Poukázala na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-285/11 kde vnútroštátny súd uviedol, že absencia dôkazov o predchádzajúcich dodaniach nemôže viesť k záveru, že sa tieto priame dodania neuskutočnili.

27. Sťažovateľka namietala nezákonnú zmenu skutkového stavu krajským súdom, ako bol zistený daňovými orgánmi, a teda krajský súd porušil základné právo sťažovateľky na súdnu a právnu ochranu a právo na spravodlivý proces. Postupom súdu došlo aj k porušeniu práva na rovnosť účastníkov, pretože zjavne priznal neprimerané zvýhodnenia niekomu, komu v skutočnosti neprináležia a svojim postupom zásadným spôsobom spochybnil svoju nezávislosť a nestrannosť. Krajský súd sa ani s jednou ťažiskovou žalobnou námietkou sťažovateľky presvedčivo a kvalifikovane nevysporiadal.

28. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že na základe procesných a skutkových okolností uvedených v rozhodnutiach daňových orgánov a v napadnutom rozsudku krajského súdu považuje všetky námietky za nedôvodné a v ničom neovplyvňujúce ich zákonnosť, a preto navrhol kasačnému súdu kasačnú sťažnosť v celom rozsahu zamietnuť.

#### IV.

##### Právny názor Najvyššieho súdu

29. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 1. augusta 2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 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 pôvodne predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky a bola jej pridelená sp. zn. 1Sžfk/94/2020. Od 1. augusta 2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

30. Senát Najvyššieho správneho 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 S.s.p., § 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 správneho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 24. februára 2022 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

31. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľka domáhala zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa o určení rozdielu dane sťažovateľke v sume 35.189,08 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší správny 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 prvostupňového správneho orgánu a konania týmito rozhodnutiami predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľky sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa kasačný súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil správny súd zo zistení uvedených správnymi orgánmi ako aj sťažovateľkou, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise.

32. 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.

33. 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 prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

34. 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.

35. 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.

36. 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.

37. 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.

38. 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.

39. 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.

40. Podľa § 49 ods.1 v nadväznosti na § 19 ods.1 zákona o DPH, právo na odpočítanie dane z tovarov a služieb vzniká platiteľovi v deň, keď vznikla daňová povinnosť, pričom daňová povinnosť vzniká dňom dodania. To znamená, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ.

41. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa ods.3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

42. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2004/222/20180101.html>> môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) <<https://www.slov-lex.sk/pravne->

predpisy/SK/ZZ/2004/222/20180101.html> má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2004/222/20180101.html>>.

43. 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.

44. Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 3 ods. 1 Daňového poriadku). V zmysle zásady súčinnosti (§ 3 ods. 2 Daňového poriadku) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku), podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Ďalšou dôležitou zásadou daňového konania je zásada rovnosti (§ 3 ods. 7 Daňového poriadku), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti a ktorá vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

45. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. 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.

46. Neoddeliteľnou súčasťou fungovania mechanizmu dane z pridanej hodnoty je právo daňového subjektu na odpočítanie DPH. Uvedené právo predstavuje jednu zo zásad fungovania systému DPH, ktorá vyplýva zo Smernice 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorá bola transponovaná aj do nášho zákona o DPH. Túto zásadu, resp. právo nemožno chápať ako absolútne právo platiteľa na odpočet DPH. Preukazovanie práva na odpočet DPH vyplýva jednak z hmotnoprávných podmienok stanovených zákonom č. 222/2004 Z.z., ale taktiež je prepojené aj na procesnoprávne podmienky zakotvené v Daňovom poriadku. Zákon č. 222/2004 Z.z. vychádza z predpokladu, že zdaniteľný obchod reálne prebehol. Povinnosť preukázania reálneho uskutočnenia dodávky tovaru alebo služieb vyplýva z Daňového poriadku ako procesného predpisu upravujúceho daňové konanie. Pre možnosť uplatnenia si odpočtu dane z pridanej hodnoty zo zdaniteľných plnení nie je podstatné len ich reálne uskutočnenie a daňový doklad od dodávateľa, resp. dodávateľov, ale aj skutočnosť aby k uskutočneniu dodávky tovaru a služieb aj skutočne došlo od dodávateľov, ktorí sú ako dodávatelia uvedení na daňových dokladoch (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/2/2013).

47. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17. februára 2015 aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so 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, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcim



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.

48. 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 veci 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.

49. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2 Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 28 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 42 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“ Ďalej kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, podľa ktorého „...Najvyšší súd SR zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu...“.

50. 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 ustáľuje zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou je aj reálnosť dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľka tvrdí, že tovar jej bol dodaný konkrétnym dodávateľom, zaťažuje ju dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

51. Kasačný súd ďalej 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 č. 222/2004 Z.z. vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované

plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu sp. zn. 8 Sžf/26/2014).

52. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar resp. tovar dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť. Vzhľadom na to, že ide o písomnosti, ktoré je možné pomerne ľahko vyhotoviť na počítači s tlačiarňou, ich vierohodnosť je potom podporená osobou ich vystaviteľa, ktorý ich spravidla podpisuje, ale aj podnikateľským zázemím a minulosťou dodávateľa. V prípade, že zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že takéto písomnosti naozaj odrážajú (a teda dokladujú) uskutočnené zdaniteľné plnenie, je možné v nich obsiahnuté informácie považovať za relevantný či rozhodujúci dôkaz. Správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predložených faktúrach. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na sťažovateľke, aby predložila také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávacom prípade nenastalo.

53. 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 reálnosť obchodov deklarovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav vecí tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a použili na vec správnu judikatúru. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zamerával sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

54. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s Daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popisali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný krajský súd uviedol vo svojom rozhodnutí, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľky. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t.j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

56. Správca dane v danej veci nepochybnil existenciu dodaného tovaru, ale skutočnosť, že dodaný tovar bol sťažovateľke aj reálne dodaný jej dodávateľom uvedenom na faktúrach (A.P.P.I. s.r.o.), a preto podľa názoru kasačného súdu správca dane správne neuznal odpočítanie dane, pretože sťažovateľka nepreukázala, že jej vzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. v nadväznosti na § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že vo výpovediach konateľov dodávateľov a subdodávateľov D.. Š. (Pyrosafestol, s.r.o.), D.. I. (DUO ZH, s.r.o.) a T.. A. (A.P.P.I. s.r.o.) ako aj samotnej sťažovateľky sú značné rozpory a

nezrovnalosti, na základe čoho možno konštatovať, že preverované dodania tovarov sa neuskutočnili, pretože daňové subjekty A.P.P.I. s.r.o. Pyrosafestol, s.r.o. a ani DUO ZH, s.r.o. nepreukázali, že sa predmetné obchody reálne uskutočnili, nepreukázali vznik daňovej povinnosti pri dodaní týchto tovarov, nepreukázali materiálny základ uskutočnenia predmetných zdaniteľných obchodov, nepreukázali pôvod preverovaných tovarov, nepreukázali uskutočnenie prepravy a ani nedisponujú materiálno-technickým zabezpečením pre činnosť obchodovania s týmto druhom tovaru. Sťažovateľkou predložené CMR sú dôkazne rozdielne a v jej neprospech, pretože v zásade vylučujú tvrdenie konateľky spoločnosti A.P.P.I. s.r.o., že skúmaný tovar pre sťažovateľku mala zabezpečovať dodávateľská spoločnosť A.P.P.I. s.r.o. prostredníctvom svojho dodávateľa Pyrosafestol s.r.o. a využiť pri tom skladovacie priestory v Sládkovičove. CMR totiž dokazujú inú trasu tovaru, a to bez skladovacieho medzičlánku v Sládkovičove alebo Novom Meste nad Váhom, ktorý uvádzala práve konateľka A.P.P.I. s.r.o., že pri obchodovaní so sťažovateľkou bol využitý pre dodanie fakturovaného tovaru. Aj z uvedeného dôvodu preto nebolo ani možné, aby žalovaný dospel k inému záveru ako prezentovanému v napadnutom rozhodnutí, že žalobkyni sa nepodarilo preukázať reálnu existenciu tovaru fakturovaného spoločnosťou A.P.P.I. s.r.o. Z výsledkov miestneho zisťovania zamestnancov správcu dane v Mraziarňach Sládkovičovo vyplynulo, že A.P.P.I. s.r.o. ani Pyrosafestol s.r.o. ani DUO ZH s.r.o. nemajú a ani nikdy nemali so spoločnosťou Mraziarne Sládkovičovo uzavreté žiadne zmluvy o skladovaní, navyše podľa tvrdení členov predstavenstva musí každý subjekt, ktorý chce uzatvoriť nový zmluvný vzťah, požiadať Regionálnu veterinárnu a potravinovú správu Galanta o registráciu maloobchodnej predajne pre produkty živočíšneho pôvodu a po schválení žiadosti začne obchodný vzťah fungovať. Názov spoločnosti A.P.P.I. s.r.o. v účtovných dokladoch spoločnosti vôbec nefiguruje.

57. V priebehu daňovej kontroly tak sťažovateľka nepredložila ani neuviedla žiadne také dôkazy, ktoré by dostatočným spôsobom preukazovali, že dodanie tovaru vykonal dodávateľ uvedený na faktúrach. Na splnenie zákonných podmienok pre uznanie daňového výdavku a následne určenie správnej výšky základu dane, ako už kasačný súd uviedol, nepostačuje deklarovanie uskutočneného dodania tovaru zo strany daňového subjektu predložením daňového dokladu (napr. faktúry), pretože formálne doklady nepreukazujú reálne dodanie tovaru konkrétnym dodávateľom. Kasačný súd podotýka, že správca dane daňovou kontrolou preveroval splnenie zákonných podmienok na odpočítanie DPH v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 zákona o DPH, pričom sa z vykonaného dokazovania nepodarilo odstrániť pochybnosti o tom, že k dodaniu tovaru dodávateľom uvedeným sťažovateľkou skutočne došlo.

58. Kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 241/07-44, podľa ktorého, zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

59. Teda rovnako ako krajský súd musí aj kasačný súd potvrdiť, že správca dane od sťažovateľky oprávnené vyžadoval v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok uvedených v zákone o DPH a doloženie oprávnenosti uplatneného práva na odpočítanie dane. Kasačný súd podotýka, že právna otázka rozloženia dôkazného bremena, resp. nutnosti jeho unesenia zo strany daňového subjektu, bola obdobne vyriešená i v predchádzajúcich rozhodnutiach Najvyššieho súdu SR, napr. v rozsudku sp. zn. 8Sžf/36/2010 z 28.04.2011, podľa ktorého „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 preukázanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Existenciu zákonných podmienok pre nárok na odpočet musí preukázať platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje.“ Rovnako aj v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/52/2010 z 21.09.2011, podľa ktorého „Z dikcie § 49 ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže odpočítať DPH, pričom

základná podmienka je, aby išlo o tovary, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom DPH. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú žalobcovo tvrdenie o tom, že predmetný tovar bol dodaný spol. J., s.r.o.“

60. Po preskúmaní súdneho a administratívneho spisu žalovaného dospel kasačný súd k záveru, že krajský súd vo svojom odôvodnení nezmenil skutkový stav, ktorý bol zistený daňovými orgánmi. Krajský súd hodnotil rovnaký skutkový stav ako daňové orgány, a preto námietku sťažovateľky o nezákonnej zmene skutkového stavu vyhodnotil ako nedôvodnú.

61. K námietke presunu dôkazného bremena na správcu dane pri hodnotení podvodného konania kasačný súd uvádza, že dôvodom na rozhodnutie správcu dane o nepriznaní odpočítania dane nebolo podvodné konanie alebo podozrenie z podvodného konania sťažovateľky alebo jej dodávateľa a subdodávateľov, ale skutočnosť, že v konaní nebolo preukázané, že k samotnému dodaniu tovaru reálne došlo, resp. predloženými dôkazmi nebolo preukázané splnenie zákonných podmienok pre odpočet dane. Pre možnosť uplatnenia si odpočtu dane z pridanej hodnoty zo zdaniteľných plnení nie je podstatné len ich reálne uskutočnenie a daňový doklad od dodávateľa, resp. dodávateľov, ale aj skutočnosť aby k uskutočneniu dodávky tovaru aj skutočne došlo od dodávateľov, ktorí sú ako dodávatelia uvedení na daňových dokladoch. Z uvedeného dôvodu kasačný súd vyhodnotil túto námietku ako nedôvodnú.

62. K námietke porušenia práva na spravodlivý proces v kontexte s § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p. kasačný súd uvádza, že aj táto námietka nie je dôvodná. Rozsudok krajského súdu je presvedčivo odôvodnený, reaguje na všetky podstatné žalobné námietky sťažovateľky. Do práva na spravodlivý súdny proces však nepatrí právo účastníka konania, aby sa všeobecný súd stotožnil s jeho právnymi názormi, navrhovaním a hodnotením dôkazov. Právo na spravodlivý súdny proces neznamená ani právo na to, aby bol účastník konania pred všeobecným súdom úspešný, teda aby bolo rozhodnuté v súlade s jeho požiadavkami a právnymi názormi. Do obsahu základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR a práva na spravodlivý súdny proces podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a slobôd nepatrí ani právo účastníka konania vyjadrovať sa k spôsobu hodnotenia ním navrhnutých dôkazov súdom, prípadne sa dožadovať ním navrhnutého spôsobu hodnotenia vykonaných dôkazov, resp. toho, aby súdy preberali alebo sa riadili výkladom všeobecne záväzných predpisov, ktorý predkladá účastník konania.

63. K ďalším námietkam sťažovateľky kasačný súd dáva do pozornosti, že integrálnou súčasťou základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpoveď na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (IV. ÚS 115/03, III. ÚS 60/04). Všeobecný súd však nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (III. ÚS 209/04). Kasačný súd má za to, že krajský súd sa posudzovanou vecou dôsledne zaoberal, vysporiadal sa s podstatnými námietkami sťažovateľky a vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré náležite aj odôvodnil, pričom dospel k správny a nepochybným záverom o zákonnosti preskúmaného ak aj prvostupňového rozhodnutia.

64. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že s právnymi námietkami sťažovateľky sa krajský súd v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší správny súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybníť vecnú

správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 S. s. p. ako nedôvodnú zamietol.

65. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol Najvyšší správny 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.

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

### **Poučenie :**

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