

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 3Sžfk/88/2019  
Identifikačné číslo spisu: 5018200203  
Dátum vydania rozhodnutia: 30.06.2021  
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:5018200203.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu (spravodajca) a sudkýň JUDr. Petry Příbelskej, PhD. a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobcu): Pavel Hlaváč INPEX, Rakovo 179, Rakovo, IČO: 47 018 771, právne zastúpený: JUDr. Martin Burian, Burian & partners, s.r.o., advokátska kancelária, Vojtecha Tvrdeho 819/1, Žilina, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100770391/2018 zo dňa 16. apríla 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/56/2018-119 zo dňa 22. mája 2019 takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa (pôvodne žalobcu) proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/56/2018-119 zo dňa 22. mája 2019 z a m i e t a.

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

### Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline (ďalej aj len „krajský súd“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100770391/2018 zo dňa 16.04.2018 (ďalej aj len „napadnuté rozhodnutie“) spolu s rozhodnutím Daňový úrad Žilina, pobočka Martin (ďalej aj len „správca dane“) č. 102205021/2017 zo dňa 18.10.2017 (ďalej aj len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým správca dane určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu DPH v sume 74 989,20,- euro za zdaňovacie obdobie marec 2016.

2. Správca dane na základe zistení uvedených v napadnutom rozhodnutí neuznal daňovému subjektu odpočítanie dane od dodávateľa spoločnosti EVNERRA s.r.o., Prievozská 38, Bratislava (ďalej aj len „EVNERRA“) z faktúr: č. M2016007 zo dňa 16.03.2016 v celkovej sume 250 142,40,- euro z toho DPH 41 690,40,- euro, dátum dodania 16.03.2016 za dodávku tovaru: Samsung SSD EVO 500 GB v počte 1740ks a č. M2016008 zo dňa 31.03.2016 v celkovej sume 180 200,00,- euro z toho DPH 31 200,00,- euro, dátum dodania 31.03.2016 za dodávku tovaru: PIRICOM Cleaning Software v počte 8000ks. K faktúre č. M2016007 bol priložený Príjmový list č. 26038000000 od spoločnosti SCHENKER

s.r.o., Kopčianska 94, Bratislava a k faktúre č. M2016008 - medzinárodný nákladný list č. SK0084688 zo dňa 31.03.2016.

3. Ďalej správca dane neuznal daňovému subjektu odpočítanie dane od dodávateľa od spoločnosti KH TRADE s.r.o., Hviezdoslavova 2101, Čadca (ďalej aj len „KH TRADE“) z faktúry č. 102016002 zo dňa 10.03.2016 v sume 5 260,80,- euro, z toho DPH 876,80,- euro, s dátumom zdaniteľného plnenia 10.03.2016 za sprostredkovanie služby a z faktúry č. 102016003 zo dňa 31.03.2016 v sume 10 522,80,- euro, z toho DPH v sume 1 753,80,- euro, s dátumom zdaniteľného plnenia 31.03.2016 za sprostredkovanie služby.

4. Správca dane vo vzťahu k prevereniu dodávok od deklarovaného dodávateľa - EVNERRA pre odberateľa - sťažovateľa z výpovede Ondreja Kočika - bývalý konateľ EVNERRA zistil, že táto spoločnosť spolupracovala v období marec 2016 so spoločnosťou žalobcu na základe ústnej dohody, doklady spoločnosti odovzdala jej účtovníčka Kriminálnemu úradu finančnej správy v máji 2016 a tovar spoločnosť EVNERRA obstarala od subdodávateľa - spoločnosti FAENA, Mliekarenská 8, Bratislava, úhrady boli uskutočnené cez bankový účet Tatrabanky, tovar viezol konateľ osobne motorovým vozidlom do skladu spoločnosti D.B. SCHENKER. V čase realizácie predmetných obchodných transakcií nemala spoločnosť EVNERRA zamestnancov. Z dôvodu, že u daňového subjektu EVNERRA bola dňa 10.11.2016 začatá daňová kontrola na daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2015 až máj 2016, správca dane zaslal žiadosť o zaslanie informácií o prebiehajúcej daňovej kontrole v tejto spoločnosti a zistil, že daňový subjekt EVNERRA je osoba nekomunikujúca a nespolupracujúca so správcom dane, na adrese jej sídla sa nenachádzalo označenie uvedenej spoločnosti, výzva na predloženie dokladov sa vrátila s poznámkou poštového doručovateľa adresát je neznámy, predvolanie bývalého konateľa spoločnosti Ondreja Kočika zaslané na adresu trvalého bydliska sa vrátilo s poznámkou poštového doručovateľa adresát neznámy, novému konateľovi spoločnosti - Georgi Dragiev Penevovi občanovi Bulharskej republiky bolo zaslané predvolanie, uvedenú písomnosť prevzal, ale na ústne pojednávanie sa nedostavil a so správcom dane nekomunikoval.

5. V rámci preverenia subdodávateľa - FAENA jej zástupca uviedol, že FAENA dlhodobo obchoduje so spoločnosťou EVNERRA, odberateľské faktúry pre túto spoločnosť eviduje, daňové priznania a kontrolný výkaz podala, daň odviedla, nevedel však uviesť v akej výške, ďalej uviedol, že EVNERRA si vyzdvihovala tovar v skladoch alebo dopravu zabezpečovala FAENA prostredníctvom prepravnej spoločnosti VRBEX s.r.o., platba bola prijatá prevodom na účet v Tatra banke a FAENA mala v čase dodania tovaru odberateľovi EVNERRA na sklade a v skladovej evidencii tovar v takom druhu a počte, ako bol odberateľovi fakturovaný. Tovar nakúpia a okamžite predajú, obchody sa realizujú na základe objednávky, zástupca nevedel uviesť konkrétne, kde bol predmetný tovar naložený, vyložený, skladovaný, ako to bolo v daných obchodoch, nevedel uviesť konkrétne osoby, ktoré boli zúčastnené pri nakládke a vykládke tovaru, FAENA nevlastní hmotný ani nehmotný majetok a spoločnosť nemala v čase realizácie predmetných zdaniteľných obchodov zamestnancov. Konateľ FAENA sa nevedel vyjadriť k dodávateľovi tovaru z dôvodu, že nemal k dispozícii účtovné doklady spoločnosti. Správca dane na základe kontrolných výkazov daňového subjektu DELITEX s.r.o., Tajovského 5, Žilina (ďalej aj len „DELITEX“) zistil, že v mesiaci marec 2016 bola spoločnosť DELITEX s.r.o. dodávateľom spoločnosti FAENA. DELITEX prijala tovar od spoločnosti BEIHIRSCH s.r.o., Konventná 625/7, Bratislava (ďalej aj len „BEIHIRSCH“).

6. Vzhľadom na uvedené správca dane preveril obchodné spoločnosti DELITEX s.r.o. a BEIHIRSCH s.r.o. V rámci preverovania vykonaného u daňového subjektu DELITEX správca dane zistil, že hlavným predmetom činnosti bol obchod s elektronikou, na konkrétny druh tovaru, s ktorým spoločnosť obchodovala si jej konateľ nespomínal a uviedol, že spoločnosť nakúpila tovar od dodávateľa BEIHIRSCH, pričom spoluprácu s touto spoločnosťou nadviazal na doporučenie, nespomína si koho, komunikoval s občanom rumunskej národnosti v slovenskom jazyku, nespomína si, kedy sa stretli prvýkrát, tovar vozil sám, nespomína si presne na akom aute to bolo, účtovné doklady nevedel predložiť z dôvodu, že doklady zobral od účtovnej spoločnosti ADIKA s.r.o., Žilina, ktorá spracovávala účtovníctvo a odovzdal ho neznámej osobe, ktorá mu bola odporučená osobou, na meno ktorej si tiež

nespomínal, zároveň nemal vedomosť o tom, kde sa doklady nachádzajú, nevedel uviesť akým spôsobom boli realizované úhrady za dodávky tovaru, tovar bol predaný odberateľovi FAENA. Ďalej uviedol, že spolupráca s odberateľmi vznikla na základe odporúčaní obchodných partnerov, komunikácia prebiehala s konateľkou spoločnosti na meno si nespomína, úhrady od odberateľa boli realizované bezhotovostne a DELITEX nevlastní majetok a v roku 2016 nemala žiadnych zamestnancov. V rámci preverovania spoločnosť BEIHIRSCH (ako dodávateľa DELITEX) príslušný správca dane opakovane zaslal tejto spoločnosti predvolanie, pričom v oboch prípadoch zásielka nebola prevzatá v úložnej lehote. Zásielka sa vrátila 07.09.2016 s poznámkou pošty zásielka neprevzatá v odbernej lehote. Daňový subjekt sa v stanovenom termíne na ústne pojednávanie nedostavil. Správca dane zaslal daňovému subjektu opakované predvolanie. Zásielka sa dňa 05.10.2016 vrátila na daňový úrad s poznámkou pošty zásielka neprevzatá v odbernej lehote. Daňový subjekt sa v stanovenom termíne na ústne pojednávanie nedostavil. Podľa výpisu z Obchodného registra Okresného súdu Bratislava I je súčasným konateľom daňového subjektu BEIHIRSCH s.r.o. občan s deklarovateľným sídlom trvalého pobytu v Rumunsku.

7. Správca dane v rámci preverenia dodávok od deklarovateľného dodávateľa - KH TRADE pre odberateľa - žalobcu zistil, že predmetom činnosti žalobcu bola strojárská a zlievarenská činnosť a na základe predložených dokladov ku kontrole bolo zistené, že žalobca v období marec 2016 realizoval nákup a predaj tovaru PIRICOM Cleaning Licence a SSD EVO 850 500 GB, nakúpil tovar od spoločnosti EVNERRA a následne bol tovar dodaný spoločnosti KUBEX s.r.o., V Olšinách č. 75, Praha (ďalej aj len „KUBEX“). Žalobca uviedol, že obchodovanie s týmto druhom tovaru mu odporučil Bc. Z. E., ktorého považoval za dôveryhodnú osobu, keďže sa s ním osobne poznal už dlho. Vyššie uvedené spoločnosti nepoznal dovtedy, kým mu ich oznámil Bc. E., okrem KUBEX, s ktorou už obchodoval v roku 2015. Bc. E. uviedol, že spoločnosť KH TRADE, v ktorej je jedným z konateľov sa zaoberala obchodom s elektronikou, avšak nemala dostatok finančných prostriedkov tak oslovila žalobcu na realizáciu týchto obchodov. Na spoluprácu bola uzatvorená zmluva o sprostredkovaní zo dňa 01.02.2016. Obchod prebiehal tak, že Bc. E. zaslal prostredníctvom e-mailu druh tovaru, počet kusov, cenu za kus pri nákupe aj predaj tovaru, meno a kontakty dodávateľov a odberateľov a pokyny, ako sa má firma zaregistrovať v SCHENKER, následne boli vyhotovené zálohové faktúry, úhrady boli realizované bezhotovostným prevodom. Tovar vždy dodávateľ dodal do skladových priestorov SCHENKER, odkiaľ bol po prijatí úhrady bol dodaný odberateľovi. Tovar nebol poistený, keďže dopravu do skladu zabezpečoval dodávateľ, zo skladu odberateľ a za skladovanie bola zodpovedá SCHENKER. K spôsobu výpočtu provízie sa vyjadril žalobca aj Bc. E. totožne, keď uviedli, že výška odmeny bola stanovená - zisk z obchodnej transakcie sa delil 50:50, po odpočítaní priamych nákladov súvisiacich k danému obchodnému prípadu. O výške nákladov informoval žalobca elektronicky Bc. E., ktorý vykonal samotný výpočet provízie. K momentu vzniku nároku na províziu sa vyjadril žalobca, že tento nastal po zrealizovaní obchodu s daným tovarom t. j. nákup aj jeho následný predaj. Spoločnosť KH TRADE nevyvíjala len činnosť, aby mal záujemca príležitosť uzavrieť zmluvu s tretou osobou, ale stanovila osobu dodávateľa, odberateľa, druh tovaru, jeho nákupnú a predajnú cenu, termín dodania, termín vyhotovenia aj úhrady faktúry. Preverovaním správca dane bola spochybnená aj dôveryhodnosť tretích osôb, ktoré boli sprostredkované spoločnosťou KH TRADE s.r.o.

8. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku konštatoval, že žalobca nepreukázal oprávnenosť odpočítania DPH z predmetných faktúr. Porušil ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj len „zákon č. 222/2004 Z. z.“), pretože v prípade predmetných dodávateľských faktúr sa nepreukázalo, že plnenie uvedené na týchto faktúrach bolo spoločnosťou EVNERRA a KH TRADE reálne dodané. K žalobnej námietke, že kontrolórka Ing. Miroslava Rosoňová počas prerušenia kontroly na základe nezákonne získaných dôkazov zásadným spôsobom zasiahla do práv a právom chránených záujmov daňového subjektu krajský súd uviedol, že žalobca neuviedol konkrétne nezákonné dôkazy, ktoré boli takýmto spôsobom zabezpečené a ďalej, že procesné pochybenie správneho orgánu nie je takou vadou konania, ktorá mohla mať vplyv na jeho zákonnosť.

9. Krajský súd uviedol, že ak daňový subjekt vo svojich obchodných prípadoch neprejaví náležitú mieru opatrnosti, preberá tak na seba riziko, že nebude môcť splniť svoju povinnosť niesť dôkazné bremeno a

toto bremeno neunesie. Z administratívneho spisu mal krajský súd preukázané, že spoločnosť EVNERRA nemala potrebné personálne a pracovné kapacity k tomu, aby dokázala zabezpečiť fakturované plnenia, pričom pokiaľ išlo o existenciu fakturovaného tovaru, spoločnosť SCHENKER potvrdila, že v sklade sa nachádzal nejaký tovar pre odberateľa Pavla Hlaváča, ale nepotvrdila, že tento tovar dodala obchodná spoločnosť EVNERRA. K žalobnej námietke, že sprostredkovanie potvrdil dodávateľ tovaru, odberateľ tovaru a kontrolovaný daňový subjekt i samotný sprostredkovateľ krajský súd uviedol, že v konaní sa nepreukázalo, že spoločnosť KH TRADE s.r.o. vyvíjala činnosť, aby mal záujemca príležitosť uzavrieť zmluvu s tretou osobou, ale stanovila aj osobu dodávateľa, odberateľa, druh tovaru, jeho nákupnú, predajnú cenu, termín dodania, termín vyhotovenia a úhrady faktúry. Preverovaním správcu dane bola spochybnená i dôveryhodnosť tretích osôb, ktoré boli sprostredkované spoločnosťou KH TRADE s.r.o., KUBEX s.r.o. a EVNERRA s.r.o.

10. Krajský súd poukázal na to, že účelom dokazovania v daňovom konaní je zistiť, čo najúplnejšie skutočnosti, ktoré sú nevyhnuté pre správcu dane, pričom na tomto základe a v zmysle § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj len „daňový poriadok“), vedie správca dane dokazovanie, pričom nie je viazaný návrhmi daňových subjektov. Dôkazné bremeno je však na daňovom subjekte, pričom dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, keďže v rámci správy daní a prostredníctvom inštitútu daňovej kontroly správca dane preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Krajský súd konštatoval, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet, pričom v prejednávanej veci sa v prípade sporných dodávateľských faktúr nepreukázalo, že tovar a služby boli dodané. K tomu ďalej uviedol, že tieto dodávateľské faktúry nepreukazujú splnenie vecných a formálnych podmienok vzniku nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty, preto nemožno aplikovať žalobcom zmienenú judikatúru Súdneho dvora EÚ vo veci C-80/11. Krajský súd konštatoval, že pre záver o nepriznaní práva na odpočítanie dane z dôvodu neunesenia dôkazného bremena postačuje dôvodné spochybnenie dôkazov o dodaní tovaru (služby). Ďalej uviedol, že v tomto prípade faktúry síce vyhotovené boli, ale nebolo preukázané (resp. bolo pochybné), že tovar a služby na nich uvedené vykonal vystaviteľ faktúry a teda tvrdenou a nepreukázanou skutočnosťou bolo dodanie tovarov a služieb dodávateľom. K priznaniu práva na odpočet DPH žalobcovi bráni skutočnosť, že neunesol dôkazné bremeno na preukázanie skutočného prijatia služieb deklarovanych na sporných faktúrach.

11. Krajský súd v nadväznosti na uvedené opätovne pripomenul, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu, pričom uviedol, že samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami a iným listinným dôkazom nie je postačujúce, pretože faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. Krajský súd ďalej uviedol, že doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť byť aj preukázané, pričom v tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosť preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za podmienok stanovených v zákone a, že v daňovom konaní neplatí vyhľadávacia zásada, teda správca dane nevyhľadáva dôkazy, ktoré má predložiť daňový subjekt, ale platí zásada prejednávacia, čo znamená, že správca dane overí a prejedná dôkazy predložené daňovým subjektom.

12. K východiskám vyplývajúcim z judikatúry Súdneho dvora EÚ (C-354/03, C-353/03 a C-484/03) krajský súd uviedol, že tieto sa týkajú len uplatnenia nároku na odpočet dane na vstupe u osôb povinných k dani, ktorých plnenia boli v rámci reťazca poskytnuté a s úmyslom dopustiť sa podvodu, alebo pokiaľ ich plnenia nasledovali v dodávateľskom reťazci, kedy tieto osoby o podvodom konaní nevedeli alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odopretý. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov

a nie na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie. Poukázal na to, že Súdny dvor taktiež vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky ESD C-409/04, C-499/10). Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu závisí predovšetkým od okolností toho, ktorého prípadu vo veci samej. V prvom rade žalobca musí preukázať oprávnenosť žiadosti o vrátenie nadmerného odpočtu DPH, pričom skutočnosti uvedené v tejto žiadosti správca dane následne preveruje tak, ako je vyššie uvedené. Nepostačuje, keď daňový subjekt preukáže dodanie tovaru len prostredníctvom faktúr, avšak pre úspešné uplatnenie nároku na odpočet DPH je potrebné zo strany daňového subjektu preukázať, že k reálnemu uskutočneniu zdaniteľných obchodov došlo.

13. Krajský súd konštatoval, že záver, ktorý správca dane zo skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania bolo podľa krajského súdu zrejmé, že žalobcom predloženými daňovými dokladmi predovšetkým vo svetle kontrolných zistení absentuje reálny základ, čo oprávnene vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení osobami, na základe ktorej si žalobca uplatnil právo na vrátenie dane a bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti za účelom zabránenia tomu, že reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov bude sponchybné.

14. Žalobca ako sťažovateľ zastúpený advokátskou kanceláriou, podal včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP a navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alebo aby zmenil napadnutý rozsudok krajského súdu tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného spolu s prvostupňovým rozhodnutím a vec vráti na ďalšie konanie. Sťažovateľ namietal, že krajský súd vyhodnotil ako irelevantné rozhodnutie Daňového úradu Žilina, pobočky Martin č. 100780335/2019 zo dňa 03.04.2019, ktoré bolo vydané vo vzťahu k dani z príjmov, a v ktorom bolo posudzované aj dodanie tovaru od EVNERRA, ktoré bolo v tomto prípade uznané ako existujúce a preukázateľné zdaniteľné plnenie. Uviedol, že krajský súd zamietnutie žaloby odôvodnil výlučne argumentáciou o irelevancii rozhodnutia Daňového úradu Žilina, pobočky Martin č. 100780335/2019 zo dňa 03.04.2019 na prejednávanej veci. V tejto súvislosti namietal odlišnosť v stručnom ústnom odôvodnení napadnutého rozsudku a písomnom vyhotovení napadnutého rozsudku, keďže podľa sťažovateľa v ústnom odôvodnení napadnutého rozsudku krajský súd neodôvodnil, prečo by dôvodom zamietnutia žaloby malo byť nepreukázanie dodania tovaru. Sťažovateľ považoval napadnutý rozsudok za arbitrárny, keďže podľa neho krajský súd neodôvodnil svoj záver o tom, že sťažovateľ nepreukázal, že plnenie uvedené na sporných faktúrach bolo spoločnosťami EVNERRA a KH TRADE reálne dodané. Poukázal na rozhodnutie Daňového úradu Žilina, pobočky Martin č. 100780335/2019 zo dňa 03.04.2019 a na to, že dodanie tovaru potvrdil dodávateľ EVNERRA a sťažovateľ, ďalej, že k uvedenému boli predložené písomné doklady vzťahujúce sa na dodanie (príjmový list, medzinárodný nákladný list). K existencii tovaru uviedol, že táto bola potvrdená skladovou evidenciou SCHENKER a jej zamestnancami a listinnými dôkazmi. Za dôkaz sťažovateľ považoval aj potvrdenie spolupráce v kontrolovanom období marec 2016 a potvrdenie vystavených faktúr odberateľom-spoločnosťou KUBEX. Ďalej sťažovateľ v súvislosti so sprostredkovaním tovaru poukázal na to, že toto potvrdil dodávateľ a odberateľ tovaru a súčasne ho preukazujú listinné dôkazy. Vo vzťahu miere zodpovednosti v rámci obchodovania namietal, že jediný spôsob preverovania dodávateľa spočíval v overení si toho, či nie je v zozname daňových dlžníkov. Podľa sťažovateľa dostatočne preukázal dodanie tovaru. Sťažovateľ taktiež v súvislosti s napadnutým rozsudkom namietal odklon od ustálenej praxe kasačného súdu a judikatúry Súdneho dvora EÚ a k tomu poukázal na viaceré rozhodnutia Najvyššieho súdu SR napr. vo veciach sp. zn. 5Sžf/17/2015, 3Sžf/1/2010, 4Sžfk/16/2010 a rozhodnutia Súdneho dvora EÚ napr. vo veciach C-354/03, C-353/03, C-484/03. Sťažovateľ namietal porušenie princípu právnej istoty a predvídateľnosti práva, pričom v tejto súvislosti poukázal na rozhodnutie Daňového úradu Žilina, pobočky Martin č. 100780335/2019 zo dňa 03.04.2019, kedy príslušný správca dane uznal totožný tovar ako daňový výdavok vo vzťahu k dani z príjmov.

15. Žalovaný sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti stotožnil so závermi krajského súdu, uvedenými v napadnutom rozsudku.

16. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky <. (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju zamietol podľa § 461 SSP.

17. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu potom, ako sa oboznámil s obsahom súdneho a administratívneho spisu a konštatuje, že nie je dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku.

18. Kasačný súd považuje za kľúčové pre prejednanú vec posúdenie otázky splnenia hmotno-právnych podmienok pre uplatnenie si odpočtu DPH v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z.

19. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

20. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, 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.

21. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, 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.

22. Kasačný súd má za preukázané skutkové okolnosti zistené správcom dane, pričom v tejto súvislosti poukazuje najmä na to, že správca dane v rámci daňovej kontroly u sťažovateľa vykonal rozsiahle šetrenie celého reťazca dodávateľov. Kasačný súd poukazuje na zistenia správcu dane a najmä na to, že priamy dodávateľ žalobcu - spoločnosť EVNERRA nemala potrebné personálne a pracovné kapacity k tomu, aby dokázala zabezpečiť fakturované plnenia, čo predstavuje významnú indíciu, ktorá je spôsobilá spochybniť hodnovernosť tvrdení o tom, že sa fakturované obchody reálne uskutočnili tak, ako je deklarované na faktúre a to najmä vo vzťahu k osobe, ktorá je na faktúre uvedená ako dodávateľ žalobcu. Kasačný súd ďalej uvádza, že pokiaľ ide o existenciu fakturovaného tovaru, spoločnosť SCHENKER, ktorá mala mať fakturovaný tovar skladovaný vo svojich priestoroch (skladoch) síce potvrdila, že v sklade sa nachádzal nejaký tovar pre odberateľa Pavla Hlaváča, ktorý bližšie nešpecifikovala, ale nepotvrdila, že tento tovar dodala obchodná spoločnosť EVNERRA. Kasačný súd je toho názoru, že hoci sprostredkovanie potvrdil dodávateľ tovaru, odberateľ tovaru ako aj žalobca, s poukazom na ostatné zistenia správcu dane sa v konaní hodnoverným spôsobom nepreukázalo, že spoločnosť KH TRADE s.r.o. vyvíjala činnosť, aby mal záujemca príležitosť uzavrieť zmluvu s treťou osobou, ale stanovila aj osobu dodávateľa, odberateľa, druh tovaru, jeho nákupnú, predajnú cenu, termín dodania, termín vyhotovenia a úhrady faktúry, čo naznačuje, že nešlo o sprostredkovanie (predmet fakturovaného plnenia). Reálne uskutočnenie fakturovaných plnení nebolo dostatočne preukázané ani predložením dokladov, keďže v prípade priameho dodávateľa a subdodávateľov tieto nebolo možné zabezpečiť.

23. V nadväznosti na uvedené kasačný súd poukazuje na to, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2

písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Preto sa požaduje preukázanie ich existencie a ich splnenie. Daňový subjekt, v tomto prípade sťažovateľ musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar alebo služby reálne dodané v deklarovanom množstve a v čase a spôsobom deklarovaným na daňových dokladoch, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Daňový subjekt má v tejto súvislosti povinnosť účtovať a viesť evidenciu, preto sa na tieto skutočnosti vzťahuje jeho dôkazná povinnosť. 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. V nadväznosti na uvedené kasačný súd konštatuje, že napriek tomu, že sťažovateľ predložil formálne doklady, tieto ešte samy o sebe nepreukazujú splnenie hmotnoprávnych podmienok uvedených v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. Z citovaných ustanovení vyplýva, že daňový subjekt je povinný na jednej strane predložiť formálne doklady, avšak zároveň je povinný a v tomto smere aj znáša dôkazné bremeno, preukázať, že zdaniteľné obchody, tak ako sú deklarované predmetnými formálnymi dokladmi sa aj reálne uskutočnili, tak ako je uvedené na faktúre. Dôkazné bremeno v tomto prípade zaťažuje daňový subjekt-sťažovateľa a na podklade vykonaného dokazovania a zistení daňových orgánov uvedených v bodoch 4 až 7 tohto rozsudku, možno konštatovať, že toto sťažovateľ neunesol.

24. K námietke nesúlady ústneho odôvodnenia s písomným vyhotovením napadnutého rozsudku kasačný súd konštatuje, že viazanosť súdu vyhláseným rozsudkom predovšetkým znamená viazanosť výrokom, keďže obsah rozhodnutia vo veci samej vysloví súd vo výroku rozsudku. Napriek tomu, že zákon ukladá súdu po vyhlásení rozsudku tento aj odôvodniť, z povahy veci vyplýva, že ústne odôvodnenie v zásade nebude doslovne totožné s odôvodnením uvedeným v písomnom vyhotovení rozsudku. Uvedená skutočnosť neznamená, že súd sa môže v odôvodnení písomného vyhotovenia rozsudku ľubovoľne odchyliť od odôvodnenia uvedeného ústne po vyhlásení rozsudku. Kasačný súd po vypočutí zvukového záznamu z vyhlásenia napadnutého rozsudku krajského súdu konštatuje, že v prejednávanej veci sa pri písomnom vyhotovení napadnutého rozsudku krajský súd neodchýlil od ústneho odôvodnenia v tej časti odôvodnenia, v ktorej priamo odpovedá na kľúčovú otázku, ktorou je splnenie resp. nesplnenie podmienok uvedených v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) a § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. Kasačný súd konštatuje, že časť ústneho odôvodnenia, ktorú súd venoval zdôvodneniu toho, prečo neakceptoval ako dôkaz rozhodnutie správcu dane č. 100780335/2019 zo dňa 03.04.2019, vydaného v súvislosti s kontrolou dane z príjmov právnickej osoby nadväzovala na bezprostredne predchádzajúce vyjadrenie sa právneho zástupcu sťažovateľa, ktorý argumentoval vo vzťahu k existencii tovaru práve citovaným rozhodnutím správcu dane. Išlo tak o vyjadrenie sa nad rámec odpovede na kľúčovú otázku, v rámci ktorej krajský súd konštatoval porušenie podmienok uvedených v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) a § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z., čomu následne korešponduje aj písomné vyhotovenie napadnutého rozsudku. V danom prípade tak nemožno uvedené vnímať ako rozpor medzi ústnym odôvodnením napadnutého rozsudku a písomným odôvodnením, ktorý by bol priamo spojený so zákonným dôvodom rozhodnutia o predmete konania.

25. Kasačný súd konštatuje, že krajský súd sa s prejednanou vecou sa dostatočne vysporiadal, racionálne odôvodnil svoje úvahy a vyvodil správne skutkové a právne závery, a preto sa kasačný súd v plnej miere stotožňuje s odôvodnením krajského súdu a kasačnú sťažnosť zamieta ako nedôvodnú podľa § 461 SSP.

26. O trovách kasačného konania rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov kasačného konania z dôvodu neúspechu v kasačnom konaní a žalovanému nárok na náhradu trov konania zo zákona nevyplýva.

27. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.