

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/98/2017  
Identifikačné číslo spisu: 3017200115  
Dátum vydania rozhodnutia: 30.04.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Igor Belko  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:3017200115.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Igora Belka a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., v právnej veci žalobcu: JUDr. Vojtech Agner, so sídlom Cintorínska 22, Bratislava, ako správca úpadcu (pôvodného žalobcu): DOBRE MOBILY, s.r.o., so sídlom Panónska cesta 17, Bratislava, IČO: 47 404 116, proti žalovanému/sťažovateľovi: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne zo dňa 16. augusta 2017 č. k. 13S/28/2017-68, ECLI:SK:KSTN:2017:3017200115.2, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietla.

Žalobcovi priznáva voči žalovanému nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania.

### Odôvodnenie

#### I.

Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 104218850/2016 z 03.11.2016 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný ako odvolací finančný orgán potvrdil v zmysle § 74 ods. 4 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“) rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej len „správca dane“) č. 103633833/2016 z 01.08.2016 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v znení relevantnom na prejednávajúcu vec odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

2. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil pôvodnému žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) v sume 33.872,65 € za zdaňovacie obdobie december 2013. V tomto rozhodnutí správca dane odôvodnil nepriznanie práva na odpočítanie dane tým, že toto právo nebolo uplatnené v súlade s ustanoveniami § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“); okrem toho pôvodný žalobca podľa správcu dane neodviedol daň z faktúry za dodanie tovaru, čím došlo k porušeniu § 19 a § 69 zák. č. 222/2004 Z.z.

Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

Podľa § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení 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

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. [...]

Podľa § 69 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je povinný platiť daň, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 69 ods. 5 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.

3. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že správca dane vykonal u pôvodného žalobcu daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobia november 2013 a december 2013, protokol z tejto daňovej kontroly č. 103366889/2016 zo dňa 20.06.2016 (ďalej len „protokol“) spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole pôvodnému žalobcovi doručil dňa 27.06.2016. Pôvodný žalobca nepodal k protokolu písomné vyjadrenie.

4. Správca dane okrem iného neuznal pôvodnému žalobcovi právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr vystavených daňovým subjektom CIC s.r.o., so sídlom Podzámocká 1580/18, Bojnice, IČO: 44 570 856 (ďalej len „dodávateľ“ alebo „CIC s.r.o.“) za dodanie tovaru - mobilných telefónov. Žalovaný dospel k záveru, že pôvodný žalobca neunesol dôkazné bremeno na preukázanie uskutočnenia deklarovanych obchodov, pričom vychádzal aj zo záverov predchádzajúcej daňovej kontroly u dodávateľa, kde došlo k spochybneniu jeho nadobudnutia sporného tovaru od jeho dodávateľov; žalovaný mal za to, že v dôsledku spochybnenia vlastníctva tovaru u dodávateľa následná dodávka tohto tovaru (pôvodnému žalobcovi) nenaplnia skutkový stav skutočného obsahu právneho úkonu podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku a daň uvedená na faktúrach sa stala splatnou iba z titulu jej uvedenia na faktúre podľa § 69 ods. 5 zák. č. 222/2004 Z.z. Ďalej podľa žalovaného zo spisového materiálu vyplýva, že obchodovaný tovar nie je možné identifikovať, pretože faktúry neobsahujú špecifikáciu fakturovaného tovaru formou IMEI čísiel.

5. Podľa žalovaného pôvodný žalobca nepreukázal vierohodnými dokladmi uskutočnenie dodania tovaru

práve od deklarovaného dodávateľa a konal v rozpore s § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. tým, že nesplnil podmienky ustanovené týmto zákonom.

## II.

### Konanie na krajskom súde

6. Proti napadnutému rozhodnutiu podal pôvodný žalobca prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) správnu žalobu, na základe ktorej krajský súd postup i rozhodnutie preskúmal bez nariadenia pojednávania, oboznámil sa s obsahom administratívneho spisu žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa a podľa § 191 ods. 1 písm. d) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) zrušil napadnuté rozhodnutie a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie. Priznal pôvodnému žalobcovi voči žalovanému právo na náhradu trov konania.

7. Krajský súd odôvodnil rozsudok tým, že žalovaný sa žiadnym spôsobom nezaoberal listinným dôkazom, ktorý v odvolacom konaní predložil pôvodný žalobca, ani nezdôvodnil, prečo naň neprihliadol. Išlo o zoznamy, v ktorých bolo k jednotlivým kusom mobilných telefónov priradené ich výrobné číslo (IMEI), na základe čoho bolo podľa žalobcu možné identifikovať ich následný predaj koncovému zákazníkovi cez registračnú pokladnicu alebo na faktúru. Žalovaný tým podľa krajského súdu zaťažil svoje rozhodnutie vadou nepreskúmateľnosti.

8. Ďalej krajský súd poukázal na časť judikatúry Súdneho dvora Európskej únie vo vzťahu k zamietnutiu práva na odpočítanie dane z dôvodu účasti na daňovom podvode a mal za to, že týmto smerom mal žalovaný doplniť dokazovanie. Pritom zdôraznil dôkazné bremeno správcu dane vo vzťahu k vedomosti pôvodného žalobcu o účasti na daňovom podvode.

9. Napokon krajský súd uviedol, že keď finančné orgány založili svoje rozhodnutia na tom, že nebolo preukázané vlastníctvo a oprávnenie nakladať s tovarom zo strany dodávateľov, opomenuli, že koncept tzv. ekonomického vlastníctva je odlišný od vlastníctva v zmysle Občianskeho zákonníka. Opätovne dodal, že sa finančné orgány nezaoberali vedomosťou pôvodného žalobcu o účasti na daňových podvodoch, resp. na obchodoch, ktorých cieľom bolo získanie daňovej výhody.

## III.

### Kasačná sťažnosť žalovaného, vyjadrenie pôvodného žalobcu

#### A)

10. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný včas kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.) a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. h/ S.s.p.). Navrhol rozsudok zrušiť a vrátiť vec krajskému súdu na ďalšie konanie, alebo ho zmeniť tak, že sa žaloba zamietne ako nedôvodná.

11. Kasačný súd v stručnosti rekapituluje sťažnostné body:

- rozhodnutie správcu dane je opodstatnené, dôvody sú uvedené v rozhodnutí sťažovateľa;
- krajský súd sa odklonil od procesných a hmotnoprávných postupov daňového konania, ustálených rozhodnutiami Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, konkrétne ide o zásadu voľného hodnotenia dôkazov a úvahu správcu dane, ktorý dôkaz vykoná a aké závery z neho vyvodí; dôkazné bremeno daňového subjektu a nutnosť zaobstaráť si dostatok dôkazných prostriedkov;
- nebol dôvod preverovať podvodné konanie zúčastnených osôb, pretože prioritou daňovej kontroly bolo preverenie splnenia zákonných podmienok odpočítania dane z pridanej hodnoty v zmysle § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z.;
- preukazovanie úmyslu nie je obsiahnuté v Daňovom poriadku ani v zák. č. 222/2004 Z.z.;
- prenos dôkaznej povinnosti na správcu dane je iba výnimkou v zmysle súdnej judikatúry, odpočítanie dane je právom platiteľa spojeným s jeho dôkaznou povinnosťou, platiteľ dane má možnosť si zaobstaráť dostatočný počet dôkazov;
- ak daňový subjekt neprejaví náležitú mieru opatrnosti, preberá na seba riziko dôkaznej núdze, ako k

tomu došlo aj v tomto prípade;

- sťažovateľ prihlídal na všetky zistenia správcu dane, ktoré ho viedli k záveru, že obchodovaný tovar nie je možné na žiadnom stupni obchodovania identifikovať (na dodávateľských faktúrach od dodávateľa ani u jeho subdodávateľov), pretože na dodacích listoch k faktúram sú uvedené len počty kusov fakturovaného tovaru (mobilných telefónov) a faktúry neobsahujú špecifikáciu tovaru formou výrobných čísel;

- pôvodnému žalobcovi nič nebránilo, aby pred vyrubení dane správcovi dane predložil daňové a účtovné doklady a dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. Ak vedel o relevantnom dôkaze, ktorým disponoval už v čase daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní, v zmysle Daňového poriadku bol povinný ich predložiť správcovi dane najneskôr na základe výzvy správcu dane;

- správca dane postupoval v úzkej súčinnosti s pôvodným žalobcom aj inými osobami, pôvodný žalobca bol riadne oboznámený a vyzoomený o zistených skutočnostiach pri daňovej kontrole, bolo mu umožnené vyjadrovať sa k nim. Pôvodný žalobca sa v priebehu daňovej kontroly nevyjadroval, nepredložil žiadne doklady a dôkazy, ktoré by vyvrátili pochybnosti správcu dane o reálnosti deklarovaného obchodu;

- sťažovateľ v odvolacom konaní zistil, že dodávateľ (CIC s.r.o.) nedodal predmetný tovar a ani pôvodný žalobca nepreukázal, že práve tento subjekt bol dodávateľom tovaru, zo zdaniteľného obchodu daňová povinnosť nevznikla z titulu dodania tovaru podľa § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z., ale povinnosť platiteľa (dodávateľa) platiť daň vznikla z titulu vystavenia faktúry, na ktorej uviedol daň (§ 68 ods. 5 zák. č. 222/2004 Z.z.). Ekonomickým dôvodom obchodnej transakcie nemôže byť odpočítanie DPH z faktúr, ktoré nezodpovedajú skutočnému dodaniu tovaru.

B)

12. Pôvodný žalobca v replike na kasačnú sťažnosť uviedol, že závery krajského súdu považuje za správne a kasačná sťažnosť nie je dôvodná, preto žiadal jej zamietnutie. Uviedol ďalej, že si preveril svojich obchodných partnerov, nemá však povinnosť ani možnosť preverovať subdodávateľov, pričom správca dane založil svoju argumentáciu na tom, že subdodávatelia postupovali protiprávne a sú nekontaktní.

13. Uvedenie výrobného čísla alebo iného unikátneho identifikátora mobilných telefónov nie je podľa platných právnych predpisov povinnou obsahovou náležitosťou faktúry ani iného účtovného dokladu. Preto ani pôvodný žalobca nemohol odmietat' či spochybňovať faktúry od dodávateľa. Mal za to, že mu to nemôže byť na ťarchu, najmä v situácii, keď bol schopný a ochotný preukázať dodanie tovaru aj inak. Pôvodný žalobca totiž predložil zoznamy, z ktorých je podľa jeho názoru možné jednoznačne zistiť a preveriť reálnosť dodania predmetného tovaru dodávateľom. Ak tovar predal, musel mu ho niekto dodať, a ak mu ho nedodal niekto iný, s ohľadom na okolnosti to musel byť deklarovaný dodávateľ (CIC s.r.o.). V zoznamoch priradil pôvodný žalobca k jednotlivým kusom mobilných telefónov ich výrobné číslo (IMEI), na základe ktorého je možné identifikovať ich následný predaj koncovému zákazníkovi cez registračnú pokladnicu alebo na faktúru.

14. Správca dane podľa pôvodného žalobcu dospel k svojim záverom bez dostatočného zistenia skutkového stavu. Poukázal na § 74 ods. 2 Daňového poriadku tvrdiac, že keby sa sťažovateľ zaoberal jeho argumentáciou a dôkaznými prostriedkami, dospel by k záveru o unesení dôkazného bremena pôvodným žalobcom.

IV.

Vyhľadanie konkurzu, návrh na pokračovanie v konaní

15. V priebehu konania o kasačnej sťažnosti kasačný súd zistil, že došlo k vyhláseniu konkurzu na majetok pôvodného žalobcu uznesením Okresného súdu Bratislava I zo dňa 17.10.2018, sp. zn. 8K/68/2018, zverejneným dňa 24.10.2018 v Obchodnom vestníku č. 206/2018. Správcu konkurznej podstaty JUDr. Vojtecha Agnera so sídlom Cintorínska 22, 811 08 Bratislava, ustanovil ten istý okresný súd uznesením z 11.02.2019, zverejneným v Obchodnom vestníku č. 34/2019.

16. Kasačný súd oznámil sťažovateľovi aj správcom, že konanie bolo ipso iure prerušené podľa § 47 ods. 1 zákona č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o konkurze“), pričom v konaní je možné pokračovať iba na návrh správcu v zmysle § 47 ods. 4 zákona o konkurze.

Podľa § 47 ods. 1 zákona o konkurze ak tento zákon neustanovuje inak, vyhlásením konkurzu sa prerušujú všetky súdne a iné konania, ktoré sa týkajú majetku podliehajúceho konkurzu patriaceho úpadcovi. Lehoty v týchto konaniach ustanovené alebo určené počas prerušenia týchto konaní neplynú. Na účastníkov konania, ktorí vystupujú na strane úpadcu, prerušenie konania pôsobí, len ak ide o nerozlučné spoločenstvo alebo o intervenciu.

Podľa § 47 ods. 4 zákona o konkurze v konaniach prerušených podľa odseku 1 možno pokračovať na návrh správcu; správca sa podaním návrhu na pokračovanie v konaní stáva účastníkom konania namiesto úpadcu.

17. Dňa 02.04.2019 bol kasačnému súdu doručený návrh správcu na pokračovanie v konaní, na základe ktorého kasačný súd v konaní pokračoval s tým, že žalobcom namiesto pôvodného žalobcu sa stal v zmysle § 47 ods. 4 zákona o konkurze správca.

V.

Právne názory kasačného súdu

18. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“ alebo „Najvyšší súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2, § 453 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/, § 145 ods. 2 písm. a/ S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), vo veci v zmysle § 455 S.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná a preto ju podľa § 461 S.s.p. zamietol.

19. Kasačnému súdu pripadlo rozhodnúť o kasačnej sťažnosti žalovaného, ktorý tvrdil, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia a dopustil sa aj odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Prvým krokom pri posudzovaní relevantnosti sťažnostných bodov tak bolo identifikovanie nosných právnych argumentov krajského súdu, teda z akých dôvodov rozhodol tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného. Potom je namieste skúmať, či sťažovateľom uvádzaná argumentácia spochybňuje toto právne posúdenie.

20. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku nepochybne vyplýva, že za hlavnú a rozhodujúcu skutočnosť, kvôli ktorej bolo potrebné zrušiť napadnuté rozhodnutie, považoval krajský súd jeho nepreskúmateľnosť, ktorú videl v tom, že sa žalovaný nezaoberal listinným dôkazom, ktorý predložil pôvodný žalobca v odvolacom konaní (bod 22 rozsudku krajského súdu).

21. Okrem toho krajský súd v ďalšej argumentácii (najmä bod 29) uviedol, že vadu nepreskúmateľnosti videl aj v tom, že sa správne orgány riadne nezaoberali otázkou vedomosti pôvodného žalobcu o tom, že sa zúčastňuje na obchodoch, ktorých cieľom bolo získanie daňovej výhody, resp. sú poznačené daňovým podvodom. K tomuto záveru dospel krajský súd na základe aplikácie svojho výkladu podmienok uplatnenia práva na odpočítanie dane v spornej veci (najmä bod 24 napadnutého rozsudku).

22. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti argumentuje proti prvému konštatovanému dôvodu nepreskúmateľnosti iba nepriamo, keď na jednom mieste poukazuje na zásady voľného hodnotenia dôkazov a objektívnej pravdy, vrátane tvrdenia, že je na správcom dane vykonávajúcim dokazovanie a na jeho úvahe, aké dôkazy vykoná a akým spôsobom dokazovanie doplní, akú z nich vyvodí hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania, a to

predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vychádzajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii. Na inom mieste kasačnej sťažnosti potom nástojí na koncentrácii daňového konania, keď uvádza, že ak pôvodný žalobca vedel o relevantnom dôkaze, ktorým sám disponoval už v čase daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní, v zmysle Daňového poriadku bol povinný tieto dôkazy predložiť správcovi dane, a to najneskôr na základe výzvy správcu dane.

23. Kasačný súd sa stotožňuje s názorom krajského súdu, že s tvrdeniami žalobcu a predloženými listinami sa mal žalovaný v rozhodnutí vysporiadať spôsobom ustanoveným v § 63 ods. 5 Daňového poriadku tak, že buď vysvetlí, prečo sa nimi nezaoberal (alebo nemohol zaoberať), alebo im priradí dôkaznú hodnotu a vysvetlí, v akom vzťahu sú zistené informácie (dôkazy) k ostatným dôkazom a k meritu veci. Keďže tak neurobil, ostáva súdu si len domýšľať, ako sa žalovaný k týmto listinám a tvrdeniam postavil, alebo či a prečo ich celkom opomenul a do rozhodovacieho procesu ich nijako nezahrnul.

24. Kasačný súd poukazuje na to, že tento dôkazný návrh pôvodného žalobcu nebol bez súvisu s posudzovanými rozhodujúcimi skutočnosťami, pretože pôvodný žalobca sa ním zjavne pokúšal identifikovať prijatý tovar, nakoľko daňové orgány opakovane uvádzali ako dôvod pochybnosti aj nedostatočnú identifikáciu tovaru (pomocou IMEI čísla). Nešlo teda o taký nedostatok či vadu konania, ktorý by bolo možné bagatelizovať a konštatovať, že zjavne nemohol mať nijaký vplyv na výsledok odvolacieho konania. To, že dokazovanie vedie správny orgán, ktorý rozhoduje, ktorý dôkaz vykoná, neznamená, že správny orgán môže postupovať svojvoľne. Naopak, musí svoj postup zdôvodniť tak, aby bolo zrejmé, že sa jeho postupom naplnil cieľ daňového konania a že sa rešpektovali práva daňového subjektu. V danom prípade však kvôli nezohľadneniu dôkazného návrhu pôvodného žalobcu vznikajú pochybnosti o správnosti postupu aj samotných záverov žalovaného, čo krajský súd pre absenciu vysvetlenia v odôvodnení napadnutého rozhodnutia subsumoval pod nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre nedostatok dôvodov, hoci v žalobe pôvodný žalobca namietal z tohto dôvodu predovšetkým nedostatočné zistenie skutkového stavu.

25. Sťažovateľom naznačená nemožnosť predkladať ďalšie dôkazy v daňovom odvolacom konaní nemá oporu v Daňovom poriadku. Naopak v § 72 ods. 4 písm. d) Daňového poriadku je uvedené, že odvolanie musí obsahovať aj „dôkazy preukazujúce odôvodnenosť odvolania, ak sa v odvolaní nenamieta len rozpor s právnymi predpismi; ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy“, a v § 74 ods. 2 a ods. 3 je upravený postup odvolacieho orgánu v odvolacom konaní, kde je upravené aj dokazovanie a prihliadanie na nové skutkové zistenia v odvolacom konaní. Preto kasačný súd mimo striktné medze rozhodovania o kasačnej sťažnosti poznamenáva, že žalovaný sa predloženými listinami mohol a mal vecne zaoberať a priradiť im dôkaznú hodnotu pre konanie.

26. Pri druhom dôvode zrušenia napadnutého rozhodnutia, ktorý uviedol krajský súd, však kasačný súd súhlasí so sťažovateľom, že jeho dokazovanie bolo zamerané na splnenie zákonných podmienok práva na odpočítania dane podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 vo väzbe s § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z., nie na účasť daňového subjektu na daňovom podvode a s tým súvisiacu požiadavku na preukázanie jeho vedomosti o zapojení do podvodnej schémy či porušenia pravidiel primeranej obozretnosti daňového subjektu pri realizácii obchodných transakcií poznačených podvodom na dani. K nepriznaniu práva na odpočítanie dane na vstupe môže viesť už dôvodné spochybnenie skutočného dodania tovaru dodávateľom pôvodného žalobcu deklarovaným v predložených faktúrach, spojené s následným nepredložením ďalších relevantných dôkazov a neunesením dôkazného bremena daňovým subjektom. V tomto zmysle sa naozaj krajský súd svojím konštatovaním odchyľil od ustálenej a rozsiahlej judikatúry (v ostatnom období napríklad rozhodnutia Najvyššieho súdu sp. zn. 6Sžfk/27/2017; 8Sžfk/31/2017; 1Sžfk/17/2016), čo však nič nemení na existencii primárneho dôvodu zrušenia napadnutého rozhodnutia krajským súdom.

27. V okolnostiach prípadu však za zmienku stojí, že žalovaný svoje hodnotenie žalobcom predložených dôkazov do veľkej miery stavia na svojich zisteniach z daňovej kontroly v dodávateľskej spoločnosti CIC s.r.o., na základe čoho spochybnil pôvod a vlastníctvo tovaru tohto dodávateľa pôvodného žalobcu

(hoci nie priamo samotnú existenciu tovaru ani jeho fyzické dodanie). V tejto línii úvah potom daňové orgány pokračovali poukazom na ustanovenie § 3 ods. 6 Daňového poriadku, ktoré však v druhej vete predpokladá ako hypotézu svojej aplikácie účelové obchádzanie alebo znižovanie daňovej povinnosti, čo už vyžaduje aj určitú subjektívnu stránku u daňového subjektu. Je možné, že krajský súd mal na mysli túto skutočnosť, svoje úvahy v tomto smere však bližšie nerozvinul.

28. Ak naopak daňové orgány vychádzali z ustanovenia prvej vety § 3 ods. 6 Daňového poriadku, nie je z ich odôvodnenia zrejmé, ako súvisí tvrdené nepreukázanie vlastníckeho práva k tovaru u (sub)dodávateľov dodávateľa so spochybnením, čo bolo skutočným obsahom právneho úkonu medzi pôvodným žalobcom a jeho dodávateľom (kúpna zmluva podľa Obchodného zákonníka a dodanie tovaru). V tejto časti odôvodnenia budú musieť daňové orgány doplniť a upresniť svoje úvahy, ak budú v ďalšom konaní trvať na svojich záveroch, ktoré chcel pôvodný žalobca podrobiť súdnemu prieskumu.

29. Kasačný súd zamietol kasačnú sťažnosť s konštatovaním, že neobsahovala také argumenty, ktoré by spochybnili správnosť rozsudku krajského súdu, keďže sa kasačný súd stotožnil s ťažiskovým dôvodom rozhodnutia krajského súdu. V ďalšom konaní u žalovaného bude potrebné odstrániť nedostatky, ktoré vznikli v odvolacom konaní. Okrem toho kasačný súd dáva do pozornosti svoje obiter dicta úvahy, dotýkajúce sa meritórnych otázok, ktoré nemohli byť predmetom kasačného konania.

30. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 v spojení s § 467 ods. 1 S.s.p. a priznal žalobcovi náhradu trov tohto konania, keďže sťažovateľ v tomto konaní nebol úspešný, čo znamená úspech žalobcu.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.