

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/86/2020  
Identifikačné číslo spisu: 2016200672  
Dátum vydania rozhodnutia: 24.11.2020  
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:2016200672.3

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca, PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ): C. R. R., s miestom podnikania ul. Svätopeterská 66, 920 01 Hlohovec, IČO: 33 429 707, zast.: Advokátska kancelária MCL, s.r.o., so sídlom Mostová 2, 811 02 Bratislava, IČO: 50 074 369, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o všeobecnej správnej žalobe, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Trnave zo dňa 11. marca 2020 č. k. 20S/22/2020-180 takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.

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

### Odôvodnenie

I.  
Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Rozhodnutím č. 103885209/2016 z 12.09.2016 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“) žalovaný podľa § 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“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava (ďalej len „správca dane“) č. 103369217/2016 z 20.06.2016 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi ako daňovému subjektu vyrubený rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) v tam uvedenej sume za zdaňovacie obdobie február 2008.

2. Určený rozdiel dane vyplynul z výsledku daňovej kontroly zameranej na dodržiavanie zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“) za kontrolované zdaňovacie obdobia január až december 2008, zachyteného v protokole z daňovej kontroly č. 9201402/5/4458967/2013 z 02.10.2013 (ďalej len „protokol“).

3. Správca dane zistil nasledujúci skutkový stav, t. j. za nehodnoverné označil údaje fakturované na vstupe, ktoré sa týkajú nasledujúcich zdaniteľných obchodov žalobcu:

1) viaceré dodávky tovaru (bravčové mäso) v prospech sťažovateľa od deklarovaného dodávateľa EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii so sídlom v Malackách (ďalej len „EUROCOOP“), za ktorých údajné vykonanie mal dodávateľ tovaru vystaviť viacero sporných faktúr v kontrolovanom zdaňovacom období roku 2008 s tým, že

a) uvedené dodávky tovaru mali byť dodané spoločnosťou Jatky Moravský Krumlov, spol. s r.o., Moravský Krumlov, Česká republika (ďalej len „JMK“) v prospech nasledujúcich odberateľov českej spoločnosti JMK:

i. spoločnosť GEWEX, s.r.o., Bratislava, ktorá bola nekontaktná a preto jej bolo určené posledné zdaňovacie obdobie na I. Q 2008, ďalej nepriznala nadobudnutie tovaru v zdaňovacom období február 2008 od spoločnosti JMK, nebola odberateľom vody a ani nemala uzatvorené zmluvy o dodávke pitných vôd na uvedenej adrese, nebola registrovaná v zmysle § 40 zákona č. 39/2007 Z.z. o veterinárnej starostlivosti v znení neskorších predpisov a v súlade s čl. 6 Nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 852/2004 z 29. apríla 2004 o hygiene potravín,

ii. spoločnosť BDL Logistik, s.r.o., Ružomberok, ktorá bola zrušená v apríli 2011,

b) a následne hore uvedené obchodné spoločnosti (ďalej len „subdodávateľ“) mali fakturačne deklarovať dodanie tovaru spoločnosti EUROCOOP ako ďalšiemu článku v dodávateľskom-odberateľskom reťazci,

c) dodávky mal dodávateľ tovaru uskutočňovať vozidlom spoločnosti JMK na základe telefonických kontaktov s pánom B. H. (ďalej v pozícii svedka, resp. podpredsedu predstavenstva dodávateľa tovaru) priamo k odberateľom tovaru,

d) žalobca do zápisnice v roku 2014 správcovi dane ďalej uviedol, že

i. mal tovar preberať zväčša osobne (kontrola váhy tovaru),

ii. zo začiatku podpisoval nejaké objednávkové listy, cenu bola vypočítaná podľa odfotenej kópie objednávky,

iii. tieto odovzdal pánovi H., ich kópie nemá,

iv. menovaný na základe tohto dokladu vystavil faktúru, neskôr dával pečiatky na CMR, bez podpisu na zadnú stranu CMR,

v. objednávky s celkovou cenou uvedenou na objednávke boli odovzdané účtovníčke u K.,

vi. úhrady boli poväčšine v hotovosti, časť cez účet, pričom hotovostné platby preberal pán H., resp. šofér vozidla,

e) odberateľmi tovaru boli pán M. O., pani R. O. a pán G.. K. O., pričom dodacie listy a faktúry sťažovateľ vystavoval len na množstvo, bez jeho uvádzania teploty a kvality mäsa,

f) obdobné skutočnosti sú zachytené v Zápisnici o výsluchu obvineného spísanej dňa 25.02.2013 na príslušnej expozitúre Národnej kriminálnej agentúry,

g) na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií bolo z odpovede českého orgánu zistené, že spoločnosť JMK mala dodať tovar hore uvedeným spoločnostiam, mala konať s nimi pani A. I. ako konateľka spoločnosti JMK (avšak osoby v pozícii konateľov, resp. splnomocnených osôb o tejto spolupráci vôbec nevedeli, resp. ju popreli).

4. Správca dane konštatoval, že si žalobca neoprávnene uplatnil odpočítanie dane z nakúpených tovarov v tuzemsku (bravčové mäso) z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou EUROCOOP. Správca dane konštatoval, že žalobca porušil § 51 ods. 2, § 49 ods. 1 a 2 zák. č. 222/2004 Z.z. v

nadväznosti na § 19 ods. 1 a § 8 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. Správca dane spochybnil reálnosť uskutočnených zdaniteľných obchodov (existencia tovaru spochybnená nebola) a v konaní bolo preukázané, že EUROCOOP tovar nenadobudol od subdodávateľa a následne nemohol dodať žalobcovi. Fakturačný tok tovaru sa nezhodoval s reálnym tokom obchodovania s tovarom dodaným na územie Slovenskej republiky. Vo vzťahu k deklaroványm dodávkam tovaru pre odberateľov - O. správca dane došiel k záveru, že žalobca sa vo vzťahu k odberateľom nechoval ako vlastník tovaru, tovar nenadobudol od EUROCOOP a následne nedodal odberateľom, pričom poukázal aj na § 69 ods. 5 zák. č. 222/2004 Z.z.

5. Žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí stotožnil s právnym názorom správcu dane založenom na zisteniach vykonaných počas daňovej kontroly a poukázal na to, že žalobca nekonal s náležitou obozretnosťou vo vzťahu k deklarovánemu dodávateľovi (preverenie oprávnenia konať za deklarovaneho dodávateľa), odovzdávaniu finančnej hotovosti šoférom, či potvrdzovaniu CMR na druhej strane bez preverenia údajov z prvej strany. Žalovaný zdôraznil požiadavku povinnej miery opatrnosti v obchodovaní podnikateľských subjektov ako aj to, že deklarováný dodávateľ nebol zaregistrovaný v kontrolovanom období na príslušnej Regionálnej veterinárnej a potravinovej správe v zmysle § 40 zákona č. 39/2007 Z.z. o veterinárnej starostlivosti v znení neskorších predpisov. Podľa žalovaného žalobca nepredložil dostatočné dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia, neuniesol teda dôkazné bremeno. Podľa žalovaného správca dane jednoznačne skonštatoval porušenie hmotnoprávných ustanovení, na základe ktorých žalobcovi právo na odpočet nevzniklo. Žalovaný si po preskúmaní spisového materiálu osvojil záver, že správca dane dostatočne a správne posúdil zistený skutkový stav veci, odôvodnenie prvostupňového rozhodnutia je jasné, zrozumiteľné a dostatočné.

## II.

### Konanie na krajskom súde

6. Správnu žalobou podanou na Krajský súd v Trnave (ďalej len „krajský súd“) sa žalobca domáhal zrušenia preskúmaného aj prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci na ďalšie konanie, a to z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci, nepreskúmateľnosti rozhodnutí pre nezrozumiteľnosť a pre nedostatok dôvodov, nedostatočného zistenia skutkového stavu, zistenia skutkového stavu, ktorý nemá oporu v administratívnom spise, podstatného porušenia ustanovení o konaní pred správcom dane, ktoré malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia.

7. Krajský súd rozsudkom zo dňa 10. januára 2018 č. k. 14S/76/2016-131 vyhovel žalobe a preskúmané rozhodnutie ako aj prvostupňové rozhodnutie zrušil, vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie a žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania v celom rozsahu. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) rozsudok krajského súdu na základe podanej kasačnej sťažnosti rozsudkom zo dňa 21. januára 2020 sp. zn. 1Sžfk/25/2018 zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie s tým, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

8. Pre kasačný súd z porovnania skutkového a právneho obsahu viacerých predchádzajúcich konaní vedenými na Najvyššom súde pod sp. zn. 4Sžfk/11/2018, sp. zn. 4Sžfk/16/2018, sp. zn. 4Sžfk/20/2018, sp. zn. 6Sžfk/14/2018, sp. zn. 8Sžfk/23/2018, sp. zn. 3Sžfk/70/2017, sp. zn. 3Sžfk/27/2018, sp. zn. 10Sžfk/28/2018, resp. sp. zn. 1Sžf/19/2018, či 1Sžfk/38/2018 (a mnohé iné) medzi tými istými účastníkmi mal za zrejmé, že ide o spory vedené vo veci odmietnutia nároku žalobcu správcom dane na odpočítanie DPH s obdobne historicky prebiehajúcim skutkovým stavom a s totožným právnym problémom vo vzťahu k spochybneniu výpovedi kľúčového svedka a že tak žalobca ako aj žalovaný v pozícii sťažovateľa v týchto predchádzajúcich konaniach o kasačných sťažnostiach vznášali rovnaké argumenty nielen v prvostupňovom súdnom prieskume ale aj v nasledujúcich kasačných sťažnostiach ako aj vo vyjadrení k nim. Kasačný súd sťažnosťou napadnuté rozsudky krajského súdu podľa § 462 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „S.s.p.“, resp. „Správny súdny poriadok“) zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie, nakoľko kasačný súd nemal oprávnenie rozhodnutie zmeniť a žalobu zamietnuť. V

predmetnej veci sa kasačný súd v plnom rozsahu stotožnil s právnymi závermi vyslovenými vo vyššie uvedených skorších rozsudkoch kasačného súdu, a preto už ďalšie dôvody v zmysle § 464 ods. 2 S.s.p. neuvádzal.

9. Pritom aplikácii ustanovenia § 464 ods. 2 S.s.p. v preskúmvanej veci podľa Najvyššieho súdu nebránilo to, že hore citované rozhodnutia Najvyššieho súdu a týkajú iných zdaňovacích období a sú tu isté odchýlky v skutkovom stave vo vzťahu k odberateľom žalobcu a deklarovaného pohybu tovaru, nakoľko ide o rovnakú schému reťazca a rovnako neodstránenie pochybností o reálnosti zdaniteľných plnení (viď rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/58/2018 zo dňa 13. septembra 2019).

10. Po vrátení veci krajský súd za splnenia procesných podmienok preskúmal vec bez nariadenia pojednávania, opätovne sa oboznámil s obsahom spisového materiálu a rešpektujúc právny názor Najvyššieho súdu (§ 469 S.s.p) dospel k záveru o nedôvodnosti žaloby, nakoľko nezistil také žalobcom namietané nedostatky, ktoré by odôvodňovali zrušenie preskúmvaného rozhodnutia, a preto žalobu podľa § 190 S.s.p. zamietol. Krajský súd k meritu veci citoval z rozsudku Najvyššieho súdu zo dňa 21. novembra 2018 sp. zn. 3Sžfk/70/2017 týkajúceho sa takmer totožnej veci preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného a správcu dane o určení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie september 2008.

11. Podľa zistenia krajského súdu vo veci konajúce a rozhodujúce daňové orgány vykonali dokazovanie v dostatočnom rozsahu (krajský súd ani vo svojom predchádzajúcom rozhodnutí vo veci v tomto smere nekonštatoval nedostatky, doplnenie dokazovania výsluchom navrhovaných svedkýň K. R. - manželky žalobcu, ktorá podľa obsahu jej čestného vyhlásenia pre žalobcu spracovávala faktúry, a účtovníčky H. E. ponechal na zvážení žalovaného, pričom už vzhľadom na činnosť svedkýň v súvislosti so spornými dodávkami tovaru nie je dôvodné predpokladať relevantnosť ich prípadných výpovedí z hľadiska preukázania tvrdení žalobcu), vykonané dôkazy vyhodnotili vecne správne a v súlade s ich logickým významom, v obsahu svojich rozhodnutí sa vysporiadali s celým rozsahom argumentácie žalobcu a zrozumiteľne vysvetlili dôvody prijatých záverov. Krajský súd poukázal na zneužitelnosť a zneužívanie systému DPH a zvýšenú požiadavku kladenú na daňové subjekty uplatňujúce si daňové nároky v súvislosti s ich povinnosťou preukazovať nárok nielen v rovine existencie okolností umožňujúcich záver o tom, že sa deklarované obchody mohli deklarovaným spôsobom uskutočniť, ale že sa bez pochybností deklarovaným spôsobom aj uskutočnili.

12. V danom prípade pritom dôvodné pochybnosti daňových orgánov majúce zásadný charakter z hľadiska posudzovania reálnosti plnenia tvrdeného dodávateľa EUROCOOP vyplývajú najmä zo skutočnosti, že žalobca dodávky zabezpečoval prostredníctvom osoby, ktorej oprávnenie konať za tvrdeného dodávateľa v konaní nebola preukázaná, ako aj z okolností týkajúcich sa spôsobu potvrdzovania príjmu tovaru (doklady vystavené spoločnosťou JMK, ktoré žalobca odovzdával pánovi H. a tento na ich základe realizoval fakturáciu) a okolností hotovostných úhrad realizovaných nielen osobe vystupujúcej v mene dodávateľa, ale v niektorých prípadoch aj vodičom spoločnosti JMK, ktorá v zmluvnom vzťahu so žalobcom nebola. Výsledky dokazovania aj podľa vyhodnotenia krajským súdom nemožno považovať za preukazujúce realizáciu dodávok tovaru žalobcom deklarovaným spôsobom, ktorý bol zisteniami správcu dane spochybnený do takej miery, že odôvodňuje záver o nenaplnení zákonných podmienok úspešného uplatnenia odpočítania dane.

13. Závery prijaté správcom dane vychádzajúce z týchto zistení nie sú výsledkom účelového vyhodnotenia dôkazov, ale ich objektívneho a rozumného posúdenia vo vzájomných súvislostiach. Zo strany daňových orgánov nejde ani o nezákonné prenášanie dôkazného bremena na žalobcu vo vzťahu k okolnostiam týkajúcim sa tretích subjektov, ktoré nemal možnosť ovplyvniť či zistiť, ale o zotrvanie na legitímnej požiadavke preukázania skutočností majúcej vplyv na správne určenie dane v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňovým subjektom, ktorý si odpočítanie dane uplatnil a ktorý pri primeranej obozretnosti mal priestor na zabezpečenie dôkazov súvisiacich s realizáciou deklarovaných obchodov.

14. Rešpektujúc právny názor Najvyššieho súdu vyslovený v rozsudku z 21. januára 2020 sp. zn.

1Sžfk/25/2018 krajský súd za procesné pochybenie správcu dane, ktorého následkom by mohlo byť vydanie nezákonného rozhodnutia, nepovažoval pochybenie, ktorého sa dopustil výsluchom svedka B. H. dňa 05.05.2014 v neprítomnosti žalobcu a bez jeho upovedomenia o tomto procesnom úkone, keď toto pochybenie bolo napravené opätovným výsluchom uvedeného svedka za prítomnosti žalobcu na ústnom pojednávaní.

### III.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

#### A)

15. Rozsudok krajského súdu napadol žalobca (súladne aj so záhlavím ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnou sťažnosťou, v ktorej uplatnil ako dôvod kasačnej sťažnosti, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.).

16. Podľa sťažovateľa krajský súd aplikujúc nesprávne závery rozhodnutia Najvyššieho súdu porušil § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. tým, že obsah právnej normy uvedenej v § 49 ods. 1 a ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. v spojitosti s § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. (t.j. podmienky na odpočítanie DPH) nesprávne aplikoval na skutkový stav relevantný pre konanie:

a) sťažovateľ v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania jednoznačne preukázal splnenie podmienok nároku na odpočet DPH v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z., a to dodávateľskými faktúrami, príjemkami k dodanému tovaru, platbami za dodaný tovar a dôkazmi preukazujúcimi použitie tovaru na zdaniteľné plnenia sťažovateľa, vrátane viacerých svedeckých výpovedí,

b) správca dane ani žalovaný nikdy nespochybnil reálnu existenciu dodávok bravčového mäsa, ktoré sťažovateľ spracoval a ďalej použil na zdaniteľné plnenia, pričom krajský súd ich reálnosť spochybňuje,

17. Podľa sťažovateľa krajský súd nesprávne aplikoval obsah právnej normy uvedenej v § 24 ods. 1 a ods. 2 Daňového poriadku nesprávne interpretoval a to vo vzťahu k rozloženiu daňového bremena a povinnosti správcu dane zistiť skutočný stav veci, sťažovateľ preukázateľne uniesol dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku:

a) EUROCOOP nikdy počas dlhodobej obchodnej spolupráce nespochybnilo relevantnosť uzatvárania obchodov so sťažovateľom v zastúpení p. H., všetky dojednané dodania tovaru sa vždy realizovali a nikdy nespochybnilo ani oprávnenosť úhrad za dodaný tovar,

b) vzhľadom na dĺžku, intenzitu a objemovú významnosť obchodnoprávneho vzťahu medzi sťažovateľom a družstvom, vychádzal sťažovateľ z legitímneho predpokladu existencie poverenia p. H., konanie p. H. smerom k sťažovateľovi v kontexte uvedeného muselo družstvo EUROCOOP zaväzovať

c) k odovzdaniu hotovosti šoférom JMK a obchodného vzťahu s odberateľmi je relevantný princíp zmluvnej voľnosti, pričom išlo o bežný trojstranný vzťah, v rámci ktorého sťažovateľ preukázateľne nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník - čo bolo v rámci daňového konania preukázané 1/ ničím nespochybnenou existenciou dodaného tovaru a jeho prevzatím sťažovateľom, 2/ predložením faktúr od družstva EUROCOOP, ktoré si zabezpečilo prepravu tovaru prostredníctvom tretieho subjektu (spoločnosť JMK disponujúca chladiarenskými vozidlami), 3/ príjemkami k dodanému tovaru a platbami za tovar a 4/ svedeckými výpoveďami a ďalšími dôkazmi preukazujúcimi použitie tovaru na zdaniteľné plnenia sťažovateľa,

d) k spochybneniu cenového zvýhodnenia sa krajský súd nevyjadril a žalovaný ho neskúmal,

e) sťažovateľ prevádzkoval veľkoobchodnú činnosť, pri tomto druhu činnosti nie je obvyklé ani opodstatnené kontrolovať registráciu dodávateľa,

f) porušenie registračných povinností EUROCOOP na Regionálnej veterinárnej a potravinovej správe nijakým spôsobom nevplyvajú na nárok sťažovateľa pre uplatnenie práva na odpočítanie dane (sťažovateľ poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora Európskej Únie vo veci C-329/18 z 03.10.2019).

g) názor krajského súdu o nekonaní s náležitou starostlivosťou je nepodložený a je vedený viac subjektívnym názorom než objektívnou realitou, podnikateľské riziko, ktoré sťažovateľ podstúpil mu umožnilo pravidelne dosahovať zisk, pričom si vždy plnil všetky povinnosti vyplývajúce z osobitných predpisov,

h) otázku náležitej starostlivosti je nevyhnutné vyhodnotiť aj vo svetle tzv. pravidla podnikateľského úsudku, sťažovateľ mal informácie o obchodoch od, podľa jeho vtedy platného úsudku, dôveryhodného zdroja - p. H. a informácie o kvalite mäsa z veterinárnych pečiatok priamo na jatočných polovičkách (poukázal na rozsudok českého Najvyššieho správneho súdu v rozhodnutí sp.zn. 5 Afs 60/2017 zo dňa 30.01.2018),

i) krajský súd zamietol návrh sťažovateľa na vypočutie ďalších svedkov (ktorých neoznačil), pričom krajský súd tento postup aproboval,

j) k zmeškaniu procesnej lehoty stanovenej správcom dane vo výzve na predloženie dôkazov (z 02.12.2015) sťažovateľ uviedol, že navrhovaní svedkovia neboli dostupní resp. identifikovaní v čase odpovede na žiadosť, a preto argument o celkovej dĺžke vyrubovacieho konania neobstojí.

18. Sťažovateľ videl nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom aj v tom, že obsah právnej normy uvedenej v § 24 ods. 4 Daňového poriadku nesprávne interpretoval, keď opakujúc, na viacerých miestach podľa sťažovateľa aproboval nezákonné konanie správcu dane, ktoré spočíva v opakovanom výsluchu kľúčového svedka B. H., čo je pre konanie zásadná záležitosť:

a) opätovným výsluchom nebola zhojená vada konania týkajúca sa neúčasti (a nepredvolania) na ústne pojednávanie konané dňa 05.05.2014 s B. H., keďže nešlo o rovnaké výsluchy čo do obsahu a účelu,

b) k účasti sťažovateľa pri opätovnom výsluchu konanom dňa 14.11.2014 by nedošlo, nebyť žiadosti sťažovateľa, čo však žalovaný bez logického vysvetlenia v konaní odmietal a rovnako aj krajský súd túto skutočnosť účelovo vynechali,

c) je nevyhnutné považovať procesné pochybenie správcu dane spočívajúce v porušení práva sťažovateľa klásť svedkom otázky počas ústneho pojednávania, za podstatné a bezpochyby spôsobilé v dôsledku zapríčiniť vydanie nezákonného rozhodnutia.

19. Vzhľadom na vyššie uvedené sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie a aby mu boli priznané trovy konania.

B)

20. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalovaný uviedol, že ide o rovnaké resp. obdobné opakujúce sa námietky, s ktorými sa už vysporiadal v predchádzajúcich fázach správneho a súdneho konania, a preto na ne odkázal. Žalovaný poukázal na postup správcu dane pri dokazovaní a na dôkazné bremeno daňového subjektu, pričom uviedol, že zásada objektívnej pravdy nie je absolútna. Za riadne zistený skutkový stav možno považovať aj to, že správca dane dospeje k záveru, že daňový subjekt nepredložil dostatok dôkazov preukazujúcich jeho tvrdenia.

21. Žalovaný zdôraznil, že sťažovateľ konal s neoprávnenou osobou, čo nie je len subjektívny názor žalovaného, ale zákonnou požiadavkou stanovenou všeobecne záväzným právnym predpisom (žalovaný poukázal na Obchodný zákonník). Pán H. ani pán H., ktorý ani nebol zamestnancom EUROCOOP, neboli oprávnenými osobami a tvrdenie sťažovateľa týkajúce sa domnelého poverenia pána H. na zastupovanie EUROCOOP je zavádzajúce a hlavne nepodložené (nebolo predložené žiadne plnomocenstvo či poverenie, ktoré by ich oprávňovalo konať a uzatvárať obchody a zmluvy za EUROCOOP). Zo zistených skutočností ani nevyplýva, že by si sťažovateľ uvedené preveroval. Neobstojí tvrdenie sťažovateľa, že pri uzatváraní obchodných vzťahov vychádzal z legitímneho predpokladu existencie poverenia p. H. Sťažovateľ bol priamy účastník obchodných vzťahov, z ktorých si následne uplatňuje práva a povinnosti v zmysle noriem verejného práva a nemôže „očakávať“, že koná s oprávnenou osobou, ale je povinný vykonať všetky úkony smerujúce k tomu, aby si obchodného partnera náležite overil, čo neurobil, a teda neprijal všetky opatrenia, ktoré sa od neho očakávali. Z výpisu z obchodného registra vyplýva, že za EUROCOOP bol oprávnený konať p. L.Ý., s ktorým sťažovateľ nekomunikoval. Námietky týkajúce sa oprávnenia na zastupovanie p. H. považuje preto žalovaný za účelové.

22. Podľa žalovaného nemožno považovať za nadštandardnú požiadavku ani to, že osoba, ktorá podpisuje dokument, sa s týmto dokumentom a jeho obsahom pred jeho podpisom vopred oboznámi. Táto požiadavka je o to dôvodnejšia v prípade podnikateľského subjektu. Sťažovateľovo konanie, ktorý

si nepreveril aké doklady podpisuje (ako sa sám vyjadril, podpisoval nejaké doklady o príjme vystavené spoločnosťou JMK, tie odovzdával H. a pečiatkoval len prázdnu zadnú stranu CMR dokladov, pričom prednú nečítal) nemožno považovať za starostlivé a zodpovedné.

23. Žalovaný poukázal ďalej na to, že si sťažovateľ nepreveril svojich obchodných partnerov v registri vedenom Regionálnou veterinárnou a potravinovou správou, pričom išlo o citlivý tovar, ktorý v prípade nesprávnej manipulácie podlieha rýchlej skaze a sťažovateľovi by nemalo byť cudzie takéto preverenie vykonať u priameho dodávateľa.

24. Podľa žalovaného bolo preukázané, že sťažovateľ svojich odberateľov nepoznal, nikdy sa s nimi nestretol, tovar si neobjednávali od sťažovateľa (čo potvrdil aj sťažovateľ), ale objednávali priamo u JMK a sťažovateľovi iba dodatočne poslali údaje, podľa ktorých mal pre nich vystaviť faktúry, v zmysle ktorých si uplatnil odpočítanie dane. Pri nákupe tovaru od JMK by O. museli uplatniť samozdanenie, čím by výsledný vzťah k štátnemu rozpočtu bol nulový. Sťažovateľovi nevznikla daňová povinnosť z titulu dodania tovaru (tovar O. nikdy nedodával), ale z titulu uvedenia dane na faktúre v zmysle § 69 ods. 5 Daňového poriadku.

25. Výsledky dokazovania podľa žalovaného nemožno považovať za preukazujúce realizáciu dodávok tovaru sťažovateľovi deklarovaným spôsobom, ktorý bol zisteniami správcu dane spochybnený do takej miery, že odôvodňuje záver o nenaplnení zákonných podmienok úspešného uplatnenia odpočítania dane. Závery správcu dane nie sú výsledkom účelového vyhodnotenia dôkazov, ako tvrdí sťažovateľ, ale ich objektívneho a rozumného posúdenia vo vzájomných súvislostiach. Zo strany daňových orgánov nejde ani o nezákonné prenášanie dôkazného bremena na sťažovateľa, ktorý si odpočítanie dane uplatnil a ktorý pri primeranej obozretnosti mal priestor na zabezpečenie dôkazov súvisiacich s realizáciou deklarovaných dokladov.

#### IV.

##### Právne názory kasačného súdu

26. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyselne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačnú sťažnosť je v zmysle § 461 S.s.p. potrebné zamietnuť, nakoľko po jej preskúmaní kasačný súd na základe nižšie uvedených právnych názorov dospel k záveru, že je nedôvodná. Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na internetovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 24. novembra 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

27. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti je v medziach uvedených v § 453 S.s.p. prieskum prípustnosti a následne dôvodnosti podanej kasačnej sťažnosti, preto kasačný súd primárne na základe dôvodov kasačnej sťažnosti preskúmal relevanciu vytýkaných nedostatkov konania krajského súdu a napadnutého rozsudku v rozsahu sťažnostných bodov. V takto vymedzenom rámci prieskumu a pri nemennosti skutkového stavu (§ 454 v spojení s § 441 S.s.p.) o preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) kasačný súd pristúpil k prieskumu oprávnenosti vyššie uvedených dôvodov kasačnej sťažnosti.

28. Zo zásady, že kasačný súd je dôvodmi kasačnej sťažnosti viazaný [§ 439 ods. 3 písm. a) a contrario § 453 ods. 2 veta druhá S.s.p.] jednoznačne vyplýva procesná povinnosť sťažovateľa s plnou zodpovednosťou za procesný výsledok navrhnutý v kasačnej sťažnosti objasniť zákonným spôsobom, z čoho vyvodzuje prípustnosť opravného prostriedku, a náležite vymedziť dôvod kasačnej sťažnosti [§ 440 v spojení s 445 ods. 1 písm. c) S.s.p.]. V dôsledku spomenutej viazanosti kasačný súd nekoná nad rozsah (§ 453 úvod S.s.p.), ktorý sťažovateľ vymedzil v kasačnej sťažnosti uplatneným dôvodom.

29. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým bola žaloba zamietnutá. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. Sporným medzi účastníkmi bol výklad ustanovení zák. č. 222/2004 Z. z. a Daňového poriadku v nadväznosti na to, či sťažovateľovi vznikol nárok na uplatnenie odpočítania dane za zdaňovacie obdobie február 2008.

Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku v citovanom znení 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.

Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku v cit. znení 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.

Podľa § 24 ods. 2 Daňového v cit. znení 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.

Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku v cit. znení 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.

Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku v cit. znení 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.

Podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku v cit. znení ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, dohodne so správcom dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených; ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania správcu dane. Ak sa daňový subjekt nemôže zúčastniť na prerokovaní, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Ak sa daňový subjekt alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní pripomienok a dôkazov ním predložených, správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam. O priebehu a o výsledkoch dokazovania správca dane spíše s daňovým subjektom zápisnicu podľa § 19, a to aj opakovane; v tom prípade správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní odo dňa spísania poslednej zápisnice s daňovým subjektom alebo odo dňa spísania úradného záznamu.

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

Podľa § 8 ods. 1 písm. a) prvá veta zák. č. 222/2004 Z.z. v cit. znení dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v znení relevantnom pre prejednávajúcu vec daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľností je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľností 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.

Podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v cit. 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 cit. 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 cit. znení právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiť uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiť vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“), účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

30. Sťažovateľ ako kasačný dôvod namieta nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom, a to najmä čo sa týka neprimeraného prenesenia dôkazného bremena. Sťažovateľ namieta, že splnil všetky zákonné podmienky na priznanie práva na odpočítanie dane a že zo žiadneho ustanovenia platnej legislatívy nevyplýva, že nárok na odpočet dane je determinovaný spôsobom prepravy tovaru a nie je smerodajné, akým vozidlom bol tovar prepravený (malo ísť o bežný trojstranný vzťah), či akým spôsobom boli dodávky uhradené, že krajský súd spochybnil realnosť existencie tovaru, hoci ju daňové orgány nespochybnili a že sťažovateľ vychádzal z legitímneho predpokladu existencie poverenia p. H. konať za spoločnosť EUROCOOP a mal preto za to, že názor krajského súdu o nekonaní s náležitou opatrnosťou nebol podložený. Za nesprávne právne posúdenie označil sťažovateľ aj aprobovanie nevykonania opakovaného výsluchu B. H.

31. Doterajšia ustálená judikatúra Najvyššieho súdu chápe sťažnostný dôvod zakotvený v § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. t.j. nesprávne právne posúdenie vo vzťahu k meritu prejednávanej veci, na prvom mieste ako nesprávnu aplikáciu právnej normy (hypotéza ako právny skutkový stav a dispozícia) na riadne zistený faktický skutkový stav vyplývajúci z merita veci, na druhom mieste ako nesprávny výber ustanovenia a v neposlednom rade ako nesprávny výber právneho predpisu. Krajský súd sa v napadnutom rozsudku nedopustil ani jedného takéhoto pochybenia, kasačnú sťažnosť je preto nutné vyhodnotiť ako nedôvodnú.

32. Kasačný súd považuje právne posúdenie preskúmvanej veci krajským súdom za správne a súladné so zákonom a sťažovateľ neuviedol žiadne relevantné argumenty, pre ktoré by bolo potrebné dospieť k záveru o nesprávnosti právneho posúdenia veci krajským súdom. Kasačný súd v zhodne s názorom krajského súdu konštatuje, že v konaní sťažovateľ nepreukázal splnenie zákonných podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie DPH a teda boli splnené zákonné podmienky na vyrubenie rozdielu dane sťažovateľovi. Odôvodnenie napadnutého rozsudku krajského súdu, aj s odkazom na vyslovený právny názor Najvyššieho súdu v takmer totožnej veci medzi tými istými účastníkmi, vytvára dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku, pričom kasačný súd neopakoval v rozhodnutí zistený skutkový stav a vo svojom odôvodnení obmedzil sa len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, ktoré doplnil.

33. Z napadnutého rozsudku krajského súdu aj z pripojeného administratívneho spisu je pre kasačný súd nesporné, že správca dane ako aj žalovaný správne vyhodnotili skutkový stav vyplývajúci z rozsiahle vykonaného dokazovania, ktoré vo vzájomných súvislostiach nepotvrdilo realnosť deklarovaných zdaniteľných plnení vo vzťahu k EUROCOOP, následkom čoho nebola preukázaná oprávnenosť odpočítania dane za dodanie tovaru sťažovateľom. Kasačný súd je toho názoru, že žalovaný a aj správca dane 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.

34. Ako správne uzavrel krajský súd, dôvodné pochybnosti daňových orgánov majúce zásadný charakter z hľadiska posudzovania realnosti plnenia tvrdeného dodávateľa EUROCOOP vyplývajú najmä zo skutočnosti, že sťažovateľ dodávky zabezpečoval prostredníctvom osoby, ktorej oprávnenie konať za tvrdeného dodávateľa v konaní nebola preukázaná, ako aj z okolností týkajúcich sa spôsobu potvrdzovania príjmu tovaru (doklady vystavené spoločnosťou JMK, ktoré žalobca odovzdával pánovi

H. a tento na ich základe realizoval fakturáciu) a okolností hotovostných úhrad realizovaných nielen osobe vystupujúcej v mene dodávateľa, ale v niektorých prípadoch aj vodičom spoločnosti JMK, ktorá v zmluvnom vzťahu so žalobcom nebola. S uvedeným záverom krajského súdu sa stotožňuje aj kasačný súd a uvádza, že z výsledkov dokazovania nebola preukázaná realizácia dodávok tovaru sťažovateľom deklarovaným spôsobom, čo odôvodňuje záver o nenaplnení zákonných podmienok úspešného uplatnenia odpočítania dane.

35. Kasačný súd v súvislosti s vykonávaním dokazovania správcou dane a dôkazným bremenom daňového subjektu (sťažovateľa) poukazuje rovnako ako krajský súd na rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 21. novembra 2017 sp. zn. 3Sžfk/70/2017, ktorý sa týkal tých istých účastníkov a na ktorého závery rovnako ako krajský súd odkazuje:

„63. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť realnosť obchodov deklarovanych faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav vecí tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy, vypočul svedkov navrhnutých daňovým subjektom. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

64. Dôvodom neuznania odpočítania dane v danom prípade nebolo síce spochybnenie existencie tovaru ani reálna výška výdavkov žalobcu za dodaný tovar, ale skutočnosť, že nebolo preukázané, že tovar bol dodaný spoločnosťou uvedenou na faktúre ako dodávateľ, t. j. dodanie tovaru platcom DPH. Správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval uskutočnenie zdaniteľných plnení nie len z formálnej stránky, ale preveroval tiež, či boli zdaniteľné obchody reálne uskutočnené, a to výsluchom osoby, ktorá za dodávateľa vystupovala. Na splnenie zákonných podmienok pre uznanie daňového výdavku a následne určenie správnej výšky základu dane nepostačuje deklarovanie prijatia dodávky tovaru alebo služby zo strany daňového subjektu predložením daňového dokladu - faktúry a potvrdenia o zaplatení, pretože formálne doklady nepreukazujú reálnu existenciu tovaru a skutočného dodávateľa.

65. Kasačný súd poukazuje na nález Ústavného súdu 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.

66. Krajský súd v Trnave neposudzoval zákonnosť rozhodnutí a postupov správcu dane a žalovaného v zmysle zásad uvedených vyššie, svoje rozhodnutie zdôvodnil tvrdením o nezákonne získanom dôkaze - zistení vyplývajúcich z výpovede svedka B. H. dňa 05. 05. 2014. Nevzal do úvahy jeho vyjadrenia získané zákonným spôsobom, vyplývajúce z výsluchov realizovaných za prítomnosti daňového subjektu.

67. Pochybnosť správcu dane o reálnom plnení dodávateľom deklarovaným na faktúrach vplynula z okolnosti, že v mene spoločnosti dodávateľa vystupovala osoba, ktorá v zmysle verejne prístupného zápisu v príslušnom obchodnom registri nebola oprávnená navonok v jej mene konať. Daňový subjekt predložil na preukázanie zmluvného vzťahu s predmetným dodávateľom zmluvu, ktorá nebola podpísaná oprávnenou osobou, pričom si sťažovateľ oprávnenie B. H. konať v mene dodávateľa nepreveroval. Podľa názoru kasačného súdu venovať náležitú pozornosť overeniu si skutočností z verejne dostupných zdrojov o oprávnení osoby konať v mene spoločnosti, za ktorú vystupuje, nie je v rozpore s názorom obsiahnutým v rozsudku najvyššieho súdu č. k. 3Sžf/1/2011, na ktorý poukázal správny súd, ale predstavuje primeranú mieru opatrnosti podnikateľa.

68. Pochybnosť správcu dane o reálnom plnení vznikla aj v dôsledku toho, že daňový subjekt preberal tovar vyúčtovaný spoločnosťou EUROCOOP od iných subjektov ako od tohto dodávateľa, a to od spoločnosti, resp. vodičov Jatky Moravský Krumlov, ktorí nevykonávali prepravu pre dodávateľa, ani pre žalobcu. Podľa vlastného vyjadrenia zo dňa 19.07.2012 podpisoval doklady o príjme vystavené spoločnosťou Jatky Moravský Krumlov a tieto následne odovzdal pánovi H., na základe ktorých tento vystavil faktúru. Z tohto tvrdenia vyplýva pochybnosť o skutočnom dodávateľovi tovaru, teda že dodávateľ EUROCOOP disponoval dodaným tovarom tak, že ho mohol následne dodať žalobcovi."

36. Kasačný si dovoľí v tejto súvislosti odkázať aj na závery rozsudku Najvyššieho súdu zo dňa 11. júla

2018 sp. zn. 5Sžf/50/2016:

„Zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty 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, sa presne zhodujú so skutočne realizovanými plneniami.“

37. Ako aj na rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 26. februára 2019 sp. zn. 1Sžfk/17/2017, z ktorého vyplýva:

„Podľa názoru kasačného súdu je nutné si uvedomiť postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správny orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný 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 realita dodania tovaru alebo služby platiteľom (sťažovateľom), ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi (dodávatelia 1 až 4), zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.“

38. Rovnako z rozsudku Najvyššieho súdu zo dňa 23.06.2010 sp. zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Ústavný súd“) zo dňa 23.02.2011 sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 je zrejmé, 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 svojím 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.“

Podobne sa vyjadril Ústavný súd aj v rozhodnutí č. k. III. ÚS 401/09, v ktorom vyslovil názor že daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti, a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Podľa kasačného súdu bolo preto na sťažovateľovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetný obchod s dodávateľom bol reálne uskutočnený, čo v prejednávanej príhode nenastalo.

39. Kasačný súd sa s vyššie uvedenými závermi Najvyššieho súdu aj Ústavného súdu stotožňuje a má za to, že sťažovateľom predložené dôkazy ani vykonané dokazovanie nepreukazujú, že k zdaniteľným obchodom, ktoré sú predmetom faktúr za zdaňovacie obdobie február 2008 skutočne došlo tak, ako to sťažovateľ deklaroval. Kasačný súd vzhľadom na všetky uvedené skutočnosti rovnako ako krajský súd dospel k záveru, že zdaniteľné obchody (nákup a predaj bravčového mäsa) neboli reálne uskutočnené, tak ako to uzavrel a náležite odôvodnil krajský súd v napadnutom rozsudku. Kasačný súd dodáva, že tak ako správca dane a žalovaný, ani krajský súd nespochybnil reálnu existenciu tovaru, spochybnená bola reálna existencia deklarovaných zdaniteľných obchodov (nie tovaru), teda že sťažovateľ nadobudol tovar od spoločnosti EUROCOOP.

40. Kasačný súd dodáva, že judikatúra Najvyššieho súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných

dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd príkladmo poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017. Aplikácia sťažovateľom citovaného rozhodnutia vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2011 sa tak viac-menej obmedzuje na formálne požiadavky na predkladané doklady, v zmysle aktuálnej konštantnej judikatúry však od celkovej dôkaznej situácie závisí, či na preukázanie práva na odpočet dane je potrebné v dokazovaní pokračovať ďalej. Nemožno preto ako opodstatnené vyhodnotiť námietky sťažovateľa týkajúce sa neúmerného prenosu dôkazného bremena.

41. Kasačný súd sa stotožňuje aj so záverom krajského súdu, že sťažovateľ nekonal s náležitou obozretnosťou vo vzťahu ku spoločnosti EUROCOOP, keď si nepreveril oprávnenie konať za deklarovaneho dodávateľa, odovzdával finančnú hotovosť p. H. či šoférom, či potvrdzoval CMR na druhej strane bez preverenia údajov z prvej strany.

42. Kasačný súd zdôrazňuje zásadu primeranej odbornej starostlivosti štatutárneho orgánu pri výkone svojej funkcie, s ktorou sa neodmysliteľne spája aj jeho povinnosť vykonávať podnikanie so zabezpečením všetkých dostupných informácií o obchodných záväzkových vzťahoch nielen v čase realizácie zdaniteľného obchodu, ale aj v čase ich preverovania správcom dane (viď napríklad § 135a Obchodného zákonníka v spojení s § 24 ods. 1 Daňového poriadku), čo napríklad prostredníctvom rozsudku sp. zn. 5 Sžf 97/2009 z 06.07.2009 vymedzil Najvyšší súd Slovenskej republiky nasledovne:

„Najvyšší súd opätovne na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ naplňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 2 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. oprávnené.“

43. Podľa kasačného súdu bolo teda potrebné, aby sám sťažovateľ preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, aby sa dostal do dôkaznej núdze pri preukazovaní nároku na odpočítanie dane v súlade so zásadou neutrality DPH. Výkon práva v rámci obchodných vzťahov, ktorý je v rozpore so zásadami poctivého obchodného styku, nepožíva právnu ochranu.

44. Sťažovateľ nepochybne túto povinnosť zanedbal, keď nepreveril deklarovaneho dodávateľa ani v Obchodnom registri, doklady potvrdzoval bez náležitého preverenia ich obsahu, za tovar platil v hotovosti B. H.Á. resp. šoférom a nepreveril si registráciu deklarovaneho dodávateľa ako prevádzkarne potravinárskeho podniku. Kasačný súd dodáva, že samo nesplnenie registračnej povinnosti spoločnosti EUROCOOP na Regionálnej veterinárnej a potravinovej správe nie je dôvodom na nepriznanie práva na odpočítanie dane sťažovateľovi, avšak nepreverenie splnenia registračnej povinnosti u dodávateľa tovaru - bravčového mäsa je len jedným z dôkazov, z ktorých vyplýva nedostatočná obozretnosť sťažovateľa vo vzťahu k spoločnosti EUROCOOP.

45. Podľa kasačného súdu neobstojí ani námietka sťažovateľa, že sťažovateľ vychádzal z legitímneho predpokladu existencie poverenia pre pána B. H. za spoločnosť EUROCOOP vzhľadom na obchodné vzťahy a že informácie od pána B. H. považoval za poskytnuté z dôveryhodného zdroja, nakoľko v konaní nebolo žiadnym spôsobom preukázané oprávnenie menovaného konať za spoločnosť EUROCOOP.

46. So zreteľom na vyššie uvedené kasačný súd nevyhodnotil ako relevantnú námietku sťažovateľa, že bol sponchybný bežný trojstranný obchodný vzťah. Vykonané dokazovanie a vyhodnotenie dôkazov jednotlivo aj vo vzájomných súvislostiach v súlade s § 3 ods. 3 Daňového poriadku utvrdilo správcu

dane, žalovaného ako aj krajský súd v závere, že obchody neboli reálne uskutočnené tak, ako to sťažovateľ deklaroval.

47. K námietke sťažovateľa týkajúcej sa nesprávnej aplikácie § 24 ods. 4 Daňového poriadku krajským súdom v súvislosti s nevykonaním opätovného výsluchu B. H. kasačný súd uvádza, že ani túto nepovažuje za dôvodnú. Aj keď výsluch svedka vykonaný správcou dane dňa 05.05.2014 nebol vykonaný zákonne, a to v prítomnosti sťažovateľa, vo veci bol svedok vypočutý na ústnom pojednávaní preukázateľne v prítomnosti sťažovateľa dňa 05.02.2014 a dňa 14.11.2014. Zo zápisníc vyplýva, že sťažovateľ nevzniesol návrhy ani námietky voči ich obsahu.

48. Aj keď sťažovateľ namieta, že do obsahu a účelu neboli výsluchy totožné resp. že uvedený výsluch sa uskutočnil len na žiadosť sťažovateľa, nič to nemení na skutočnosti, že bol sťažovateľ na uvedených výsluchoch prítomný a mal sa k nim možnosť vyjadriť, resp. klásť svedkovi pánovi B. H. otázky. Krajský súd správne konštatoval v napadnutom rozsudku, že pochybenie správcu dane bolo napravené opätovným výsluchom uvedeného svedka za prítomnosti žalobcu.

49. Kasačný súd poukazuje aj na závery Najvyššieho súdu vyslovené v rozsudku zo dňa 30.01.2019 sp. zn. 10Sžfk/28/2019 medzi totožnými účastníkmi a podľa ktorého:

„ako vyplýva z postupu správcu dane pri vykonávaní dokazovania, v priebehu konania bol B. H. k predmetu dodávateľsko - odberateľských vzťahov so sťažovateľom vypočutý trikrát. I keď možno súhlasiť s názorom krajského súdu, že informácie získané pri vypočutí svedka B. H. dňa 05.05.2014 nemôžu predstavovať dôkazný prostriedok z dôvodu jeho nezákonného získania (bez oboznámenia daňového subjektu o jeho vypočutí v postavení svedka), správca dane predmetného svedka vypočul aj dňa 05.02.2014 za prítomnosti žalobcu a opakovane dňa 14.11.2013 k totožným skutočnostiam ako dňa 05.05.2014, taktiež za prítomnosti žalobcu.

24. Z ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyplýva, že existencia nezákonne získaného dôkazného prostriedku v daňovom konaní nie je dôvodom na zrušenie rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní, ak bolo toto vydané na základe iných dôkazov, získaných zákonným spôsobom. To znamená, že ak nezákonne získaný dôkaz nebol podkladom pre rozhodnutie, toto netrpí nezákonnosťou. Prvoinštančné rozhodnutie správcu dane vychádza najmä z ostatných dôkazov získaných v priebehu daňovej kontroly a dokazovania vedeného vo vyrubovacom konaní, pričom správca dane vychádzal predovšetkým z dokladov predložených daňovým subjektom, tvrdení žalobcu o spôsobe vzťahov s dodávateľmi, spôsobe prepravy, preberania tovaru. Daňový subjekt okrem faktúr a dokladov o prevzatí vyúčtovaných súm pánom H., ktorý nie je štatutárnym orgánom dodávateľa, nepredložil počas daňovej kontroly žiaden iný dôkaz o skutočnej realizácii plnenia. V priebehu daňového konania nebolo preukázané, že dodávateľ žalobcu disponoval dodaným tovarom, že s týmto mohol nakladať ako vlastník, v súlade s § 412, resp. § 413 Obchodného zákonníka v spojitosti s § 8 zákona o DPH, a teda mu vzniklo oprávnenie odovzdať ho ďalej žalobcovi. Daňový subjekt nepredložil žiaden prepravný list, nákladný list, vážny list, a teda žiaden dôkaz preukazujúci prevzatie konkrétneho tovaru uvedeného v spochybnených faktúrach. Správca dane vykonal dokazovanie nad rozsah povinností vyplývajúcich z ustanovenia § 68 ods. 3 Daňového poriadku, keď vo vyrubovacom konaní vykonával dokazovanie, ktoré daňový subjekt vo vyjadrení k protokolu o výsledku daňovej kontroly nenavrhol. Ani na základe takto doplneného dokazovania neunikol daňový subjekt dôkazné bremeno a bez pochybností nepreukázal daňové plnenie dodávateľa tak, ako bolo na faktúrach vyúčtované."

50. Najvyšší súd má na základe vyššie uvedených záverov za preukázané, že krajský súd vec správne právne posúdil, keď žalobu zamietol. Preskúmané rozhodnutie ako aj prvostupňové rozhodnutie má všetky formálne i obsahové náležitosti rozhodnutia v zmysle § 63 Daňového poriadku, pričom vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktorý je logicky vyhodnotený a v súlade so zákonom riadne právne posúdený. Uvedené možno konštatovať aj o rozhodnutí krajského súdu, ktoré spĺňa atribúty rozhodnutia zaručujúceho právo na spravodlivý proces a v konaní sa rozhodovaní krajského súdu nebolo zistené porušenie zákona (§ 440 S.s.p.). Kasačný súd sa stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistenými v predchádzajúcich konaniach o tom, že sťažovateľ nepreukázal splnenie zákonných podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane.

51. Pre úplnosť považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne nové skutočnosti, právne významné pre uvedené konanie, s ktorými by sa krajský súd nezaoberal. Námietky sťažovateľa uplatnené v kasačnej sťažnosti nie sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť a zákonnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. To platí aj pre judikatúru, na ktorú sťažovateľ odkazoval a ktorá nie je schopná vyvrátiť vyššie uvedené závery kasačného súdu (aj v obdobných konaniach medzi tými istými účastníkmi, a preto sa ňou kasačný súd v rozsudku bližšie nezaoberal. Najvyšší súd Slovenskej republiky teda dospel k záveru o nutnosti zamietnutia kasačnej sťažnosti podľa § 461 S.s.p. ako nedôvodnej.

Podľa § 461 S.s.p. kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

52. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok sťažovateľa a vyjadrenia žalovaného ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté svojej staršej judikatúry (čl. 1 ods. 1 ústavy), najmä už v citovaných rozhodnutiach sp. zn. sp. zn. 3Sžfk/70/2017, sp. zn. 10Sžfk/28/2018 (a ďalších na to odkazujúcich rozhodnutí vrátane predchádzajúceho rozhodnutia Najvyššieho súdu sp. zn. 1Sžfk/25/2018 zo dňa 21.01.2020). sp. zn. 1Sžfk/17/2017, sp. zn. 5Sžf/97/2009, sp. zn. 2Sžf/4/2009 a sp. zn. 5Sžf/50/2016, pri ktorých kasačný súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od ich obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 20 a contrario § 22 ods. 1 S.s.p. spolu s čl. 144 ods. 1 ústavy) s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty ako aj svojej úlohy zjednocovateľa súdnej judikatúry (§ 20 S.s.p.) odchyľil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A- 24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A- 48554/10 z 25.11.2014), s oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa § 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

53. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 S.s.p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S.s.p.) a žalovanému ich nepriznal, lebo to nemožno spravodlivo požadovať (§ 467 ods. 1 S.s.p. a analogicky podľa § 168 S.s.p.).

Podľa § 467 ods. 1 S.s.p. ustanovenia o trovách konania sa primerane použijú na kasačné konanie.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).