

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 4Sžfk/40/2019  
Identifikačné číslo spisu: 2018200104  
Dátum vydania rozhodnutia: 04.11.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:2018200104.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej a zo sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Jozefa Milučkého, v právnej veci žalobcu: E. J., W. XXX, právne zastúpený: JUDr. Helena Čerešňová, advokátka, Horné predmestie 216/16, Svätý Jur, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100329175/2018 zo dňa 8. februára 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 14S/27/2018-112 zo dňa 17. januára 2019, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 14S/27/2018-112 zo dňa 17. januára 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.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave (ďalej len „krajský súd“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100329175/2018 zo dňa 08. februára 2018, ktorým 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. 102174852/2017 zo dňa 13. októbra 2017 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku vyrubil rozdiel na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 316.568,74 € za zdaňovacie obdobie júl 2009. O trovách konania rozhodol krajský súd podľa § 168 SSP

2. Krajský súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že žalobca si v zdaňovacom období júl 2009 uplatnil na základe faktúr od dodávateľa spoločnosti Jtrade s.r.o. odpočítanie dane vo výške 124.332,38 €, na základe faktúr od dodávateľa spoločnosti Ostwerke s.r.o. odpočítanie dane vo výške 17.211,20 € a na základe faktúr od dodávateľa spoločnosti GOLEM GROUP s.r.o. odpočítanie dane vo výške 1.412,75

€.

3. Z obsahu administratívneho spisu mal krajský súd preukázané, že dňa 6. júna 2011 začala u žalobcu daňová kontrola DPH za zdaňovacie obdobie január - december 2009, na základe oznámenia o výkone daňovej kontroly č. 647/320/14382/2011 zo dňa 5. mája 2011. Správca dane listom č. 647/320/36603/2011/DEC zo dňa 14. novembra 2011 požiadal o predĺženie polročnej lehoty na vykonanie kontroly, pričom podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „zákon č. 511/1992 Zb.“) bola lehota na vykonanie daňovej kontroly predĺžená do 05. júna 2012. Daňová kontrola bola ďalej prerušená rozhodnutím č. 9214401/1/377183/2012, ktoré splnomocnená zástupkyňa daňového subjektu prevzala dňa 13. marca 2012. Správca dane pokračoval vo výkone daňovej kontrole dňa 5. augusta 2013, kedy správcovi dane doručená odpoveď na žiadosť č. 9214401/1/350027/12 zo dňa 6. marca 2012 o medzinárodnú výmenu informácií. Dňa 17. septembra 2013 správca dane vypracoval protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly č. 9214401/5/4224621/2013/Váv (ďalej len ako „protokol“), ktorý bol osobne doručený splnomocnenej zástupkyňi daňového subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie (výzva č. 9214401/5/4227429/2013/Vla). Dňa 27. septembra 2013 bolo správcovi dane doručené vyjadrenie k protokolu. Správca dane dňa 23. októbra 2013 vypracoval dodatok k protokolu. Protokol vrátane dodatku bol prerokovaný so splnomocnenou zástupkyňou žalobcu dňa 25. októbra 2013 (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9214401/5/4809502/2013/Vla), ktorým dňom bola daňová kontrola ukončená (§ 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb.).

4. Správca dane vydal dňa 07. novembra 2013 dodatočný platobný výmer č. 9214401/5/4988497/2013/Vla, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na § 165 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 316.568,74 € na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2009. Proti dodatočnému platobnému výmeru podal žalobca odvolanie. Žalovaný rozhodnutím č. 1100301/1/397016/2014/5019 zo dňa 5. septembra 2014 napadnuté rozhodnutie správcu dane potvrdil. Proti rozhodnutiu žalovaného podal daňový subjekt žalobu, ktorú Krajský súd v Trnave vyhodnotil ako dôvodnú a preto rozsudkom č. k. 14S/231/2014-368 zo dňa 12. októbra 2016 zrušil rozhodnutie žalovaného a rovnako rozhodnutie správcu dane a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu zo dňa 12. októbra 2016 vyplýva, že krajský súd zrušil predchádzajúce rozhodnutia jednak z dôvodu, že rozhodnutie žalovaného bolo nepreskúmateľné a jednak z dôvodu, že bolo potrebné objasniť nezrovnalosti vo výpovediach svedkov, konkrétne X.U. (výpovede dňa 16. decembra 2011, 3. júla 2012 v súvislosti so spoločnosťou Lukus group s.r.o.) V. W. a Y. Y.a vo vzťahu k obchodným transakciám medzi žalobcom a ostatnými dodávateľmi, ktorí na jednej strane potvrdili realizáciu obchodných transakcií, ale tiež uviedli, že k nim nedošlo (bod 70 rozsudku). Krajský súd tiež uložil orgánom verejnej správy vykonať výsluch svedka X. O. a to v súvislosti s dodaním tovaru od spoločnosti Tešínske jatky s.r.o. žalobcovi.

5. Z obsahu administratívneho spisu krajský súd zistil, že po vrátení veci na ďalšie konanie správca dane opakovane predvolal na výsluch svedka X. X.a (dodávateľ Jtrade s.r.o.), I. S. (dodávateľ Oswerke s.r.o.), V. W. (dodávateľ Ostwerke s.r.o.), Y. Y.ja (dodávateľ GIBALEX spol. s r.o.) a v súlade s článkom 7 Nariadenia Rady č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti DPH požiadal o výsluch svedka X. O.ka. Ďalej uviedol, že obsahom administratívneho spisu je preukázané, že správca dane požiadal o predvedenie X. X. (žiadosť č. 100383622/2017 zo dňa 02. marca 2017), V. W. (žiadosť č. 100384945/2017 zo dňa 2. marca 2017) a Y. Y. (žiadosť č. 100382722/2017 zo dňa 2. marca 2017), pričom predvedenia neboli úspešné z dôvodu, že V. W. a Y. Y. sa na adrese trvalého pobytu nezdržiavajú. Vo vzťahu k X. X. uviedol, že sa ho z adresy trvaného pobytu i z adresy Z. č. XX, I.nčín, predviesť pred správcu dane nepodarilo. Po vrátení veci na ďalšie konanie boli správcom dane vypočutí I. S. a X. O..

6. Krajský súd ďalej uviedol, že z obsahu administratívneho spisu má preukázané, že správca dane predvolal žalobcu na ústne pojednávanie, ktoré sa malo uskutočniť dňa 3. októbra 2017, za účelom oboznámenia s výsledkami ďalšieho konania po odvolacom konaní, ktorého sa žalobca nezúčastnil,

pričom svoju neúčast' písomne ospravedlnil. Následne správca dane zaslal žalobcovi oboznámenie s výsledkami č. 102089377/2017 zo dňa 3. októbra 2017, ktoré splnomocnená zástupkyňa preukázateľne prevzala dňa 27. októbra 2017. Dňa 13. októbra vydal správca dane prvostupňové rozhodnutie, proti ktorému podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie.

7. Podľa názoru krajského súdu medzi účastníkmi konania nebolo sporné, že k dodaniu tovaru žalobcovi reálne došlo, spornou bola otázka, či tovar uvedený na faktúrach dodali žalobcovi deklarovaní dodávatelia t.j. spoločnosť Jtrade s.r.o., Ostwerke s.r.o. a GOLEM GROUP s.r.o. Nosnou žalobnou námietkou bolo jednak rozloženie dôkazného bremena medzi správcou dane a žalobcom, keď žalobca tvrdil, že predložením faktúr, dodacích listov a dôkazov o zaplatení fakturovaných kúpnych cien v plnom rozsahu vyčerpal svoje dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 písm. a) daňového poriadku a jednak tvrdenie žalobcu, že konajúce orgány verejnej správy nedostatočne zistili skutkový stav veci, keď nevykonali potrebné dôkazy, konkrétne vo vzťahu k spornej výpovedi X. O.. Žalobca v tejto súvislosti vytýkal konajúcim orgánom verejnej správy, že nevypočuli Ing. X. O. a zamestnancov spoločnosti Tešínske jatky, s.r.o. (MASOCENTRUM CZ, s.ro.), ktorí mali mať vedomosť o tom, že objednával tovar, pričom objednávky mal spracovávať za túto spoločnosť Ing. X. O.. Žalobca dôvodnosť správnej žaloby ďalej založil na tvrdení, že správca dane a následne žalovaný založili svoje rozhodnutia len na pochybnostiach, pričom nepreukázali relevantnými dôkazmi, že tovar deklaroványmi dodávateľmi dodaný nebol. Na strane druhej on listinnými dôkazmi, ktorých pravosť nebola spochybnená, napríklad znaleckým posudkom a svedeckými výpoveďami preukázal, že tovar mu deklarovaní dodávatelia reálne dodali.

8. Krajský súd upriamil pozornosť na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/56/2016 zo dňa 03. júla 2017, ktorým bol potvrdený rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/31/2014-106 zo dňa 14. marca 2016, ktorým bola zamietnutá žaloba žalobcu E. J. o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia č. 1100307/1/91396/2014/4884 zo dňa 19. februára 2014, pričom v danom prípade išlo rovnako o obchody s mäsom, ktoré mala žalobcovi dodávať aj spoločnosť Lukus group, s.r.o. prostredníctvom X. X.. V danej veci boli pochybnosti správcu dane a žalovaného o reálnom dodaní tovaru touto spoločnosťou krajským súdom a následne Najvyšším súdom Slovenskej republiky potvrdené.

9. Krajský súd sa ďalej vyjadril k tvrdeniu žalobcu, že tým, že správca dane nevypočul svedkov - X. X., V. W. a Y. Y. neboli odstránené pochybnosti v danej veci v zmysle právneho názoru krajského súdu, pričom túto vadu označil za neodstrániteľnú. Krajský súd uviedol, že obsahom administratívneho spisu mal preukázané, že správca dane niekoľko krát predvolal tieto osoby a taktiež požiadal o ich predvedenie, ktoré však bolo neúspešné. Na strane druhej bol vypočutý konateľ spoločnosti Tešínske jatky, s.r.o. (do 31.08.2009 MASOCENTRUM CZ, s.r.o.), ktorá bola dodávateľom nielen samotného žalobcu, ale aj spoločnosti Jtrade s.r.o. a Ostwerke s.r.o., pričom z výpovedí tohto svedka vyplýva, že modus operandi realizovaných obchodných vzťahov bol rovnaký vo všetkých prípadoch, pre ktoré bolo typické, že bravčové mäso sa vozilo z Českej republiky (prevádzka spoločnosti MASOCENTRUM CZ, s.r.o.) priamo do prevádzky žalobcu v Siladiciach, ktorú skutočnosť priamo niekoľko krát potvrdil nielen žalobca, ale aj jeho zamestnanci (napríklad výpoveď X. Q. G. Q.). Taktiež z vyjadrenia p. O. O., konateľa spoločnosti Jatky Moravský Krumlov, spol. s r.o. vyplýva, že za spoločnosť Ostwerke s.r.o. zmluvy uzatváral V. W., ale objednávateľom a príjemcom bol E. J.. Pokiaľ ide o tvrdenie žalobcu, že správca dane mal za účelom náležitého zistenia skutkového stavu vypočúť tých zamestnancov, ktorí mali mať vedomosť o objednávaní tovaru zo strany žalobcu, ako Ing. X. O. a zamestnancov spoločnosti Tešínske jatky, s.r.o. krajský súd uviedol, že správca dane nie je povinný viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcou dane preverovaných skutočností. Správca dane doplnil dokazovanie aj výsluchom I. S., ktorý sa uskutočnil dňa 7. marca 2017 v prítomnosti žalobcu, pričom táto výpoveď podľa názoru krajského súdu podporila spochybnenie reálnosti dodania bravčového mäsa spoločnosťou Ostwerke s.r.o.

10. Krajský súd vyhodnotil dokazovanie doplnené správcou dane za dostatočné na prijatie záveru, že

realnosť dodania tovaru deklarovanými dodávateľmi bola spochybnená. Výpovede vypočutých svedkov potvrdzujú závery správcu dane a následne žalovaného, že obchody s tovarmi neboli reálne uskutočnené, išlo len o fiktívne fakturačné obchody, predmetom obchodu bolo dodanie toho istého bravčového mäsa, s dodaním ktorého sa viazala len jedna preprava, čo zakladá odôvodnený záver, že pohyb tovaru sa uskutočňoval priamo od prvého dodávateľa z EÚ [Českej republiky - MASOCENTRUM CZ, s.r.o. (dodávateľ Jtrade s.r.o.), MAKOVEC a.s., Jatky Moravský Krumlov, spol. s r.o. (Ostwerke s.r.o.), pričom vo vzťahu k spoločnosti GOLEM GROUP s.r.o. nebol z dôvodu nedostupnosti jej účtovníctva zistený dodávateľ] k žalobcovi, ako poslednému odberateľovi. Vychádzajúc z uvedeného preto správca dane dôvodne ustálil aplikáciu ustanovenia § 3 ods. 6 daňového poriadku. Aj podľa názoru správneho súdu účelom opísaných reťazových obchodov bolo získanie daňovej výhody, na ktorú by žalobca v prípade, ak by mu tovar fakturovali dodávatelia z Českej republiky, nemal nárok. Pokiaľ ide o objektívne sa javiacu sledovanú výhodu vo vzťahu k štátnemu rozpočtu prostredníctvom umelo vytvorených obchodných reťazov, jej podstatu v súvislosti s námietkami žalobcu daňové orgány v napadnutých rozhodnutiach ozrejmili.

11. S poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 5Sžf/66/2016 z 31. mája 2018 krajský súd za nedôvodnú vyhodnotil námietku, ktorou žalobca tvrdil, že žalovaný a správca dane nespochybnili pravosť predložených dokladov (napr. znaleckým dokazovaním) a preto je jeho nárok na odpočítanie dane oprávnený, pretože podľa zákona o DPH odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane, ktoré právo je spojené s jeho dôkaznou povinnosťou. Tiež s poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/63/2011 zo dňa 28.06.2012 krajský súd konštatoval, že existencia podmienok pre nárok na odpočet dane musí byť preukázaná bez akýchkoľvek pochybností, pričom v danom prípade sú dodávky tovaru postihnuté veľkým množstvom pochybností, ktoré majú podklad v administratívnom spise. Vo vzťahu k rozloženiu dôkazného bremena krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011 z 23. februára 2011.

12. Podľa názoru krajského súdu, správca dane ako aj žalovaný správne vyhodnotili skutkový stav vyplývajúci z rozsiahle vykonaného dokazovania preverením listinných dôkazov, odpovedí dožiadaných daňových orgánov, informácií získaných v rámci MVI, ako aj z výpovedí veľkého množstva svedkov, ktoré vo vzájomných súvislostiach nepotvrdili realnosť deklarovaných zdaniteľných plnení vo vzťahu k dodávateľským subjektom, následkom čoho nebola preukázaná oprávnenosť uplatneného odpočtu DPH za dodanie tovaru od uvedených dodávateľov.

13. Vo vzťahu k namietanému vyhodnoteniu zisteného skutkového stavu, k námietke neprimeraného prenosu dôkazného bremena na žalobcu a k námietke nedostatku subjektívnej stránky žalobcu k zistenej fiktívnosti deklarovaných zdaniteľných plnení, krajský súd uviedol, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a objektívne sa na ich bezpodmienečné splnenie viaže nárok na odpočet.

Rovnako daňové orgány v súlade so závermi relevantnej judikatúry Súdneho dvora EÚ, t. j. s ohľadom na objektívne skutočnosti a prihliadnuc na vyššie popísané okolnosti prípadu, správne vyhodnotili potrebnú mieru odbornej starostlivosti žalobcu, ktorú mohol a aj mal vynaložiť na to, aby sa vyhol jeho objektívne sa javiacej účasti na umelo vytvorenom obchodnom reťazci, ktorý bol vytvorený za účelom získania neoprávnených plnení zo štátneho rozpočtu. Za daných okolností prípadu nebolo možné prisvedčiť požiadavke žalobcu na uznanie ním uplatneného nároku na odpočítanie DPH v zdaňovacom období júl 2009 za kúpu bravčových polovičiek a iného tovaru z bravčového mäsa od deklarovaných dodávateľov Jtrade s.r.o., Ostwerke s.r.o. a GOLEM GROUP s r.o.

2.

14. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca („kasačný sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa ust. § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

15. Žalobca s poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa

15. marca 2011 (od ktorého sa krajský súd odklonil) uviedol, že jeho dôkazné bremeno nie je absolútne. Žalobcovi nebolo preukázané, že by sa podieľal na podvode s poukazom na rozsudok ESD C-285/11. Keďže v zmysle judikatúry ESD poskytujúcej výklad Smernice je pre odopretie práva na odpočet DPH nevyhnutne potrebné, aby vnútroštátny orgán preukázal, že sa daňový subjekt podieľal na podvode alebo uplatňuje odpočítanie DPH zneužívajúcim spôsobom, potom možno konštatovať, že nebola naplnená podmienka pre odopretie práva sťažovateľovi na odpočet DPH. Žalobca citoval i závery rozsudku ESD v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 a rozsudku C-255/02. Bol toho názoru, že krajský súd nesprávne aplikoval normy hmotného práva, keďže odoprel žalobcovi právo na odpočet DPH bez toho, aby naplnil podmienku, ktorá je nevyhnutne potrebná na to, aby sa mohla realizovať výnimka z práva na odpočet DPH. Keďže z napadnutého rozsudku nevyplyva ani len náznak toho, že by sa žalobca zúčastnil daňového podvodu alebo jeho (hlavným) cieľom bolo získanie daňovej výhody, krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci. S poukazom na bod 60 rozsudku C-255/02 žalobca konštatoval, že medzi žalobcom a jeho dodávateľmi išlo o dodanie tovaru a o ekonomickú (hospodársku) činnosť. Vzhľadom na uvedené sú potom práve dodávatelia žalobcu povinní odviest' DPH. Z uvedeného potom vyplýva, že DPH nebol povinný odvádzať žalobca, pretože tento ju zaplatil v rámci fakturovanej kúpnej ceny. Vzhľadom na uvedené vzniklo potom žalobcovi právo na odpočet DPH.

16. Žalobca ďalej namietal, že vo vzťahu ku kontrolovanému obdobiu júl 2009 poukazyval na skutočnosť, že Krajský súd v Trnave v rozsudku zo dňa 12. októbra 2016, sp.zn. 14S/231/2014, jasne a zrozumiteľne uviedol, že „pokiaľ žalovaný pri dokazovaní neobjasní zjavné nezrovnalosti vo výpovediach svedkov X. X.a, V. W. a Y. Y., potom skutočnosti rozhodujúce pre stanovenie daňovej povinnosti neboli zistené čo najúplnejšie“. Žalobca konštatoval, že podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku je žalovaný povinný zistiť skutočnosti čo najúplnejšie a ak konajúci súd konštatoval, že neodstránenie rozporov vo výpovediach svedkov a teda porušenie povinnosti žalovaného uložené § 24 ods. 2 daňového poriadku je ospravedlniteľné snahou žalovaného svedkov predvolať, potom súd dospel k záveru, ktorý nemá oporu v platnej legislatíve. Snaha žalovaného odstrániť porušenie § 24 ods. 2 Daňového poriadku nie je právom aprobovaná skutočnosť, ktorou sa môže sťažovateľovi uprieť právo na riadne objasnenie veci.

17. Ďalšou námietkou bol pretrvávajúci selektívny prístup k dôkazom. Žalobca argumentoval, že svedecké výpovede zamestnancov sťažovateľa sú riadnym dôkazom v daňovom konaní, navyše ak aj žalovaný potvrdil, že prispeli k objasneniu skutkového stavu. Pokiaľ krajský súd bez riadnej konkretizácie dôvodov, prečo nie sú výpovede žalobcových zamestnancov dôkazom, tieto výpovede ako dôkaz vylúčil, potom nesprávne aplikoval § 24 ods. 4 daňového poriadku, porušil § 3 ods. 3 daňového poriadku a teda vec nesprávne právne posúdil. K výpovedi X. O. žalobca uviedol, že táto nebola schopná prispieť k náležitému objasneniu veci, pretože všetky informácie, ktorými disponoval čerpal od tretích osôb, resp. k niektorým podstatným okolnostiam sa nevedel vyjadriť vôbec. Žalovaný v záujme naplnenia litery § 24 ods. 2 daňového poriadku bol potom povinný vykonať výsluch tretích osôb, ktoré svedok označil.

18. K námietke, že je na neho v neprimeranej miere prenesené dôkazné bremeno žalobca konštatoval, že v záujme spravodlivého a presvedčivého rozhodnutia súdu je na mieste, aby súd uviedol akým zákonným spôsobom mal žalobca spoľahlivo preukázať reálnu existenciu zdaniteľného obchodu zakladajúceho nárok na odpočet DPH. V opačnom prípade ide o názor súdu bez zjavnej opory v zákone, podľa ktorej súd ukladá žalobcovi preukázanie nároku spôsobom, ktorý nikto nevie ani len pomenovať. Žalobca nie je oprávnený zabezpečovať dokumenty z účtovníctva svojich dodávateľov a ich subdodávateľov a za stav účtovníctva tretích osôb nezodpovedá. Možnosti sťažovateľa získavať dôkazy sú limitované jeho zákonnými možnosťami.

19. Vo vzťahu k dodaniu tovaru a ekonomickej činnosti žalobca uviedol, že v žalobe konkretizoval a vymedzil záväzkové (dodávateľsko - odberateľské) vzťahy medzi ním a jeho dodávateľmi a medzi týmito dodávateľmi a ich subdodávateľmi a vo svetle vykonaných dôkazov poukázal aj na ich reálnosť. Žalobca namietal závery krajského súdu, že „predmetom obchodu bolo dodanie toho istého bravčového mäsa, s dodaním ktorého sa viazala len jedna preprava“, čím de facto potvrdil súd závery správcu dane, že dodávateľom nebol Jtrade, Ostwerke a pod., ale dodávateľom boli MASOCENTRUM CZ. Podľa názoru

žalobcu tento implicitne vyjadrený záver súdu nemá oporu v zákone, pretože zo žiadneho právneho predpisu nevyplýva, že by vo vzťahu k určaniu povinnosti DPH bolo smerodajné, akým vozidlom alebo akou cestou bol tovar prepravený. Mal za to, že dodávatelia uvedení na faktúrach ako obchodníci dodali žalobcovi tovar, ku ktorému sa zaviazali kúpnu zmluvou, umožnili mu nakladať tovarom ako vlastník, čím bola naplnená podmienka dodania tovaru podľa § 8 zákona o DPH a ekonomického účelu obchodu podľa § 3 ods. 6 zákona o DPH. Keďže krajský súd dospel k záveru, že obchod bol len fiktívny a to len preto, že tovar bol prepravený z ČR jednou prepravou priamo k žalobcovi, potom ignoroval činnosti obchodníkov ako hospodársku (ekonomickú) činnosť, ignoroval existenciu a naplnenie znakov klasickej kúpnej zmluvy a ako smerodajnú uviedol práve tú okolnosť, ktorá je pre posúdenie ekonomickej činnosti irelevantná, potom dospel súd k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci.

20. V súvislosti s preukázaním dodania tovaru Jtrade, žalobca tvrdil, že Jaromír Jarábek vystupoval za spoločnosť Jtrade. Pokiaľ ide o jeho osobu krajský súd poprel všetky obchodno - záväzkové vzťahy medzi Jtrade ako dodávateľom a žalobcom ako odberateľom len na tom základe, že X. L. nebol v čase dodávania tovaru konateľom spoločnosti Jtrade. Ibaže súd abstrahoval jeden dôležitý fakt - za spoločnosť nemusí nevyhnutne konať len konateľ, za spoločnosť môže konať splnomocnenec, mandatár, obchodný zástupca, resp. tretia osoba na základe akéhokoľvek zmluvného vzťahu so spoločnosťou, v mene ktorej koná.. Uvedené platí aj pre osobu Q. S., ktorý bol splnomocneným zástupcom spoločnosti Jtrade. Splnomocnenie mu udelil X. L. v čase kedy bol konateľom spoločnosti. Zdôraznil, že splnomocnenie zánikom funkcie konateľa nezaniká. Taktiež uviedol, že keďže sa súd žiadnym spôsobom nezaoberal tým, že kto a za akú spoločnosť uhrádzal spoločnosti MASOCENTRUM CZ tovar dodávaný spoločnosti Jtrade a zároveň je zrejmé, že MASOCENTRUM CZ dostala za tovar riadne zaplatené, ale ani náznakom nebolo naznačené a nieto ešte preukázané, že by tovar uhrádzal spoločnosti MASOCENTRUM CZ žalobca, je zrejmé, že tu existovali dva samostatné a reálne záväzkové vzťahy. Vo vzťahu k spoločnosti Ostwerke uviedol, že zamestnanec Ostwerke I. S. výpoveďou zo dňa 7. marca 2017 jasne a zrozumiteľne vypovedal, že Ostwerke dodávala žalobcovi mäso a tento jej za to platil kúpnu cenu vrátane DPH. Keďže bolo nielen žalobcom a jeho zamestnancami, ale aj I. S. - zamestnancom spoločnosti Ostwerke preukázané, že tovar reálne dodávala táto spoločnosť a žalobca tejto spoločnosti platil aj fakturovanú kúpnu cenu, bol nad všetku pochybnosť preukázaný reálny obsah dodávateľsko - odberateľských vzťahov medzi spoločnosťou Ostwerke a žalobcom. Vzhľadom na uvedené mal žalobca za to, že krajský súd rozhodol súd na základe nesprávneho právneho posúdenia keď dospel k záveru, že dodávateľsko - odberateľský vzťah vznikol medzi MASOCENTRUM CZ a žalobcom.

3.

21. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že zotrúva na svojom žalobou napadnutom rozhodnutí a na vyjadrení k žalobe, plne súhlasí s rozsudkom krajského súdu, ktorý navrhuje potvrdiť.

4.

22. Najvyšší súd Slovenskej republiky Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“ alebo „najvyšší súd“) konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 SSP preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

23. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

24. Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

25. Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

26. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že dňa 6. júna 2011 bola u žalobcu začatá daňová kontrola DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2009. V zdaňovacom období júl 2009 si žalobca uplatnil odpočítanie dane vo výške 124.332,38 € na základe faktúr od dodávateľa Jtrade s.r.o., odpočítanie dane vo výške 17.211,20 € na základe faktúr od dodávateľa Ostwerke s.r.o. a odpočítanie dane vo výške 1.412,75 € na základe faktúr od dodávateľa spoločnosti GOLEM GROUP s.r.o.

27. Dňa 17. septembra 2013 vyhotovil správca dane protokol z daňovej kontroly č. 9214401/5/4224621/2013/Váv, ktorý bol osobne doručený splnomocnenej zástupkyňi žalobcu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie (výzva č. 9214401/5/4227429/2013/Vla). Správca dane dňa 23. októbra 2013 vypracoval dodatok k protokolu, ktorý bol spolu s protokolom prerokovaný so splnomocnenou zástupkyňou žalobcu dňa 25. októbra 2013.

28. Správca dane vydal dňa 07. novembra 2013 dodatočný platobný výmer č. 9214401/5/4988497/2013/Vla, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 316.568,74 € na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2009, z dôvodu porušenia § 49, § 51, § 11 a § 43 zákona o DPH. Na základe odvolania žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 1100301/1/397016/2014/5019 zo dňa 05. septembra 2014 dodatočný platobný výmer potvrdil. Rozhodnutia daňových orgánov boli rozsudkom Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/231/2014-368 zo dňa 12. októbra 2016 zrušené a vec vrátená žalovanému na ďalšie konanie.

29. Po doplnení dokazovania vo vyrubovacom konaní po odvolacom konaní správca dane rozhodnutím č. 102174852/2017 zo dňa 13. októbra 2017 vyrubil žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku rozdiel dane na DPH v zdaňovacom období júl 2009 v sume 316.568,74 €. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 100329175/2018 zo dňa 8. februára 2018 rozhodnutie správcu dane ako vecne správne potvrdil. Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného.

30. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalovaného je rozsudok Krajského súdu v Trnave č.k. 14S/27/2018-112 zo dňa 17. januára 2019, ktorým zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného a správcu dane, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky žalobcu sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

5.

31. Podľa § 461 SSP, kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

32. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku.

33. Podľa čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon. Princíp legality zakotvený v čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky znamená, že viazanosť štátu právom sa musí uplatňovať jednak v oblasti viazanosti štátu ústavou, ústavnými zákonmi a zákonmi ako aj v oblastiach ich vykonávania orgánmi štátnej správy, ktoré musia zásadne postupovať len na základe zákonov a v ich medziach. Kasačný súd v tejto súvislosti zdôrazňuje, že povinnosťou orgánov štátnej moci je svojou činnosťou naplňať legitímne

očakávanú predstavu jednotlivca o právnom štáte, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je i právna istota, s princípom právnej istoty v rozhodovacej činnosti súdov korešponduje zásada rozhodovania súdov v obdobných veciach rovnakým spôsobom.

34. Podľa § 464 ods. 2 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola aspoň v piatich prípadoch predmetom konania pred kasačným súdom na základe skoršej kasačnej sťažnosti podanej tým istým sťažovateľom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na svoje skoršie rozhodnutia, a ak sa v celom rozsahu stotožňuje s ich odôvodnením, ďalšie dôvody už nemusí uvádzať.

35. Predmetom kasačného konania je takmer totožný skutkový a právny stav, rozdiel je iba v označení mesiaca zdaňovacieho obdobia, ktorý bol predmetom konaní a rozhodnutí kasačného súdu sp. zn. 6Sžfk/40/2019 zo dňa 21. apríla 2020 (zdaňovacie obdobie marec 2009), sp.zn. 5Sžfk/50/2019 zo dňa 2. júna 2020 (zdaňovacie obdobie jún 2009), sp.zn. 8Sžfk/33/2019 zo dňa 18. júna 2020 (zdaňovacie obdobie október 2009), sp.zn. 1Sžfk/39/2019 zo dňa 25. augusta 2020 (zdaňovacie obdobie december 2009), sp.zn. 1Sžfk/59/2019 zo dňa 25. augusta 2020 (zdaňovacie obdobie september 2009). Kasačný súd sa s odôvodneniami rozhodnutí, ktoré boli vydané v týchto konaniach v celom rozsahu stotožňuje a poukazuje na ne. V zmysle § 464 ods. 2 SSP už ďalšie dôvody neuvádza.

36. Vychádzajúc z vyššie uvedeného, Najvyšší súd Slovenskej republiky po preskúmaní kasačnej sťažnosti v rozsahu jej dôvodov a napadnutého rozsudku krajského súdu, s poukazom na závery kasačného súdu v obdobných veciach tých istých účastníkov konania, považoval námietky žalobcu vznesené v kasačnej sťažnosti za nedôvodné, a preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

6.

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

38. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu SR jednohlasne (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

: Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.