

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/62/2019  
Identifikačné číslo spisu: 4018200480  
Dátum vydania rozhodnutia: 24.11.2020  
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4018200480.1

## 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: PV MONT, s.r.o., so sídlom Vysoká 8, 934 01 Levice, IČO: 36 553 492, zast.: JUDr. Martinom Kanásom, advokátom, so sídlom advokátskej kancelárie Školská č. 3, 949 01 Nitra, IČO: 42 119 987, proti žalovanému (v konaní sťažovateľ): 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 Nitre zo dňa 23. mája 2019 č. k. 26S/23/2018-91 takto

### rozhodol:

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

Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania.

### Odôvodnenie

#### I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Rozhodnutím č. 100845501/2018 z 27.04.2018 (ďalej len „napadnuté 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 Nitra (ďalej len „správca dane“) č. 100029290/2018 z 04.01.2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku žalobcovi ako daňovému subjektu určil na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie máj 2014 rozdiel v sume nadmerného odpočtu 4.874,40 eura tak, že nadmerný odpočet uplatnený v daňovom priznaní znížil.

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 zdaňovacie obdobia január až december 2014 zachyteného v protokole z daňovej kontroly č. 102482605/2017 z 29.11.2017 (ďalej len „protokol“). Správca dane neuznal žalobcovi odpočítanie dane na základe faktúry č. OF2014/18 z 02.05.2014 v celkovej sume 29.246,40 eura (DPH v sume 4.874,40 eura) za dodanie tovaru (drevo, bedne na balenie a iné) od dodávateľa AYYA SALMET, s.r.o. (ďalej tiež „dodávateľ“). Správca dane uzavrel, že žalobca porušil § 49 ods. 1 a 2 a § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z., keďže dodanie tovaru nebolo preukázané nijakým relevantným dôkazom. Dodávateľovi, u ktorého nebolo preukázané dodanie tovaru uvedeného na faktúre (dodávateľ okrem listinných dôkazov nepreukázal skutočné dodanie tovaru), nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z., a tým nevzniklo žalobcovi právo na odpočítanie dane.

3. Žalovaný v preskúmanom rozhodnutí vyhodnotil ako irelevantnú námietku týkajúcu sa neúmerneho zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom týkajúcim sa dodávateľa a jeho subdodávateľov. Žalovaný zdôraznil, že zákonnou povinnosťou každého, kto požaduje vrátenie nadmerného odpočtu je preukázať, že má na jeho vrátenie právny nárok. Správca dane v rámci dokazovania vyzýval žalobcu na preukázanie dodania tovaru dodávateľom, pričom žalobca predložil okrem faktúr dodacie listy a objednávky, prislúchajúce k jednotlivým faktúram, zoznam hlavných zákaziek a rozdelenie použitého materiálu. Samotné predloženie listinných dokladov bez ďalších dôkazov nepovažoval správca dane za relevantné dôkazy, a preto považoval za nevyhnutné preveriť dodávateľa, pričom konštatoval, že tento žiadnym spôsobom nepreukázal reálne dodanie tovaru. Žalobca žiadnym relevantným spôsobom (okrem listinných dôkazov - faktúra, dodacie listy, objednávky, doklady o úhrade, evidencie DPH) nepreukázal reálne dodanie tovaru. Svedeckú výpoveď konateľa X. Q. (ktorý potvrdil dodanie tovaru) považoval za všeobecnú, bez dôkaznej sily. Žalovaný ďalej uviedol, že podľa dodacích listov bola jednotková cena dodaných hranolov, povalov, dosiek, hranolčekov, dreva, lát a fošní rovnaká. Nákup materiálu, jeho preprava, ako aj výroba boli preukázané len listinnými dokladmi, reálne dodanie tovaru na všetkých stupňoch reťazca nebolo preukázané žiadnym relevantným dôkazom. Žalovaný ďalej poukázal na skutočnosť, že v daňovom konaní platí zásada prejednávacia, nie vyhľadávacia a zásada voľného hodnotenia dôkazov.

## II.

### Konanie na krajskom súde

4. Správnu žalobou podanou na Krajský súd v Nitre (ďalej len „krajský súd“) sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia spolu s prvostupňovým rozhodnutím a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie z dôvodu, že vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci, sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu bolo nedostatočné na riadne posúdenie veci a skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ rozhodnutia je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu.

5. Krajský súd viazaný rozsahom a dôvodmi podanej žaloby a vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu preskúmal rozhodnutie ako aj konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že preskúmané rozhodnutie ako aj rozhodnutie správcu dane je nutné zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie s poukazom na § 191 ods. 1 písm. d) a g) zák. č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „S.s.p.“).

6. Krajský súd nemal rovnako ako správca dane žiadne pochybnosti o tom, že dodanie tovaru žalobcovi spoločnosťou AYYA SALMET, s.r.o. nie je preukázané predloženou faktúrou za zdaňovacie obdobie máj 2014, resp. objednávkou a dodacím listom. Práve za účelom preukázania reálnosti deklarovanej obchodnej transakcie správca dane vykonal doplnujúce dokazovanie v súlade s § 24 Daňového poriadku vypočutím svedkov - konateľa žalobcovho dodávateľa X. Q. a zhotoviteľa deklarovaného tovaru K. Q., ktorí zrealizovanie deklarovanej obchodnej transakcie potvrdili.

7. Podľa krajského súdu napriek uvedenej skutočnosti správca dane, resp. žalovaný, svedeckú výpoveď - hoci ide o jeden z dôkazných prostriedkov vymedzených v § 24 ods. 4 Daňového poriadku -

nevyhodnotil ako dôkaz sám o sebe, ale tieto odmietol s odôvodnením, že výpovede svedkov bez predloženia ďalších dôkazov nie sú relevantné. Toto tvrdenie vyplýva z konštatovania žalovaného, že reálne dodanie tovaru nebolo preukázané žiadnym relevantným dôkazom okrem listinných dôkazov, a to za situácie, že správca dane, resp. žalovaný musia prihliadať na všetko, čo počas daňovej kontroly vyšlo najavo, bez ohľadu na to, či je to v prospech alebo v neprospech daňového subjektu. Dokonca správca dane vo svojom rozhodnutí dokazovanie vôbec nevyhodnotil, iba zhrnul obsah úkonov, ktoré počas daňovej kontroly zrealizoval. Správny orgán musí pri tom okrem chránenia záujmov štátu prihliadať aj na práva daňového subjektu, čo v danom prípade dôsledne nerešpektoval.

8. Krajský súd konštatoval, že správca dane musí vyhodnotiť dôkazy síce podľa svojej úvahy, a to každý jednotlivito a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom ale táto úvaha nemôže byť svojvoľná a musí vychádzať z vykonaného dokazovania.

9. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí vykladá v neprospech daňového subjektu zistenia, v zmysle ktorých na dodacích listoch bola uvedená vždy identická jednotková cena, bez ohľadu na to, o aký druh tovaru sa jednalo a aké mali jednotlivé druhy tovaru rozmery, hoci pri daňovej kontrole - výsluchu svedkov a konateľa žalobcu, tieto svoje pochybnosti neodstraňoval, a nežiadal k týmto pochybnostiam vysvetlenie. Daňový subjekt tak nemohol mať vedomosť o tom, že správca dane má pochybnosti o správnosti alebo úplnosti dokladov predložených daňovým subjektom, a teda ani nemohol na tieto pochybnosti prípadne adekvátne reagovať. Uvedeným postupom správcu dane došlo k porušeniu ustanovení o konaní pred správnym orgánom, a to § 46 ods. 5 Daňového poriadku, čo v konečnom dôsledku mohlo viesť k vydaniu nezákonného rozhodnutia.

10. Z obsahu administratívneho spisu krajský súd takýto úkon správcu dane voči daňovému subjektu nezaznamenal, ak nezoberie do úvahy zápisnicu o ústnom pojednávaní zo dňa 29.11.2017, ktorá bezprostredne predchádzala vydaniu protokolu z daňovej kontroly taktiež zo dňa 29.11.2017. Uvedeným postupom však správca dane nemohol naplniť obsah ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku, nakoľko týmto spôsobom realizoval postup podľa ust. § 46 ods. 8 Daňového poriadku, čo je iný postup v inom štádiu daňovej kontroly.

11. Vzhľadom na vyššie uvedené, dospel krajský súd k záveru, že tak žalovaný ako aj správca dane nie dostatočne vysvetlili dôvody vedúce k vydaniu preskúmaného a prvostupňového rozhodnutia - vo vzťahu k vykonanému dokazovaniu - resp. nie dôsledne rešpektovali práva daňového subjektu pri výkone daňovej kontroly, čím odôvodnenie preskúmaného rozhodnutia a prvostupňového rozhodnutia, ako aj postup správcu dane nie je plne v súlade s procesnoprávnym rámcem odôvodnenia rozhodnutia. Tento procesnoprávny rámec predstavuje predovšetkým princípy riadneho a spravodlivého procesu, ktoré vylučujú ľubovôľu pri rozhodovaní, pretože povinnosťou správneho orgánu je presvedčivo a správne vyhodnotiť dôkazy a svoje rozhodnutie náležite odôvodniť. Krajský súd uložil žalovanému, aby po vrátení veci dal žalobcovi možnosť reagovať, resp. odstrániť pochybnosti správcu dane, ktoré pri výkone daňovej kontroly vznikli, vykonané dokazovanie náležite vyhodnotiť, t. j. vyhodnotiť aj skutočnosti svedčiacie v prospech aj neprospech žalobcu a následne rozhodnutie náležite odôvodniť v súlade s ustálenou judikatúrou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Ústavného súdu Slovenskej republiky.

### III.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

12. Rozsudok krajského súdu napadol žalovaný (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnou sťažnosťou z 31.07.2019, v ktorej uviedol ako dôvod kasačnej sťažnosti, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.).

13. Sťažovateľ úvodom zopakoval dôvody, pre ktoré neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane a poukázal na odôvodnenie preskúmaného rozhodnutia. K svedeckým výpovediam konateľov X. Q. a zhotoviteľa deklarovaného tovaru K. Q. uviedol, že z uvedených výpovedí (zápisnice z 16.10.2017 a z

10.10.2017) vyplýva, že svedkovia síce odpovedali na otázky kladené správcom dane, ale na mnohé otázky nevedeli odpovedať. X. Q. uviedol, že nevie okrem faktúr, objednávok a dodacích listov predložiť ďalšie doklady a označil ich ako postačujúce ako dôkaz, nevedel odpovedať na to, kto vykonal prepravu, nepamätal si rozmery, ako boli faktúry za výrobu uhradené, nevedel uviesť, kde bolo drevo naložené a vyložené, nevedel uviesť s kým za spoločnosť SCANDRE s.r.o. jednal ohľadom nákupu a predaja reziva a pod. K. Q. síce potvrdil, že predmetom dodania bolo spracovanie materiálu, avšak nevedel uviesť, kto a akým spôsobom zabezpečoval prepravu materiálu potrebného na výrobu, kto bol prítomný pri odovzdávaní a preberaní materiálu, kto a akým spôsobom zabezpečoval prepravu vyrobeného dreveného debnenia, jeho rozmery a pod.

14. Správca dane nevyhodnotil okamžite výpovede svedkov, a to z dôvodu, že v závere predmetných zápisníc boli prijaté opatrenia (teda predloženie dokladov, preukazujúcich splnenie si daňovej povinnosti pri dodaní tovaru a služby). Správca dane ich vyhodnotil v zápisnici o ústnom pojednávaní z 29.11.2017, ako aj vykonané dokazovanie so záverom, neboli splnené všetky podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 zák. č. 222/2004 Z.z. Sťažovateľ opätovne poukázal na záver správcu dane, že K. Q. nepreukázal žiadnym relevantným spôsobom vykonanie stolárskych prác (okrem listinných dôkazov) a nepodarilo sa preukázať ani existenciu a dodanie smrekového reziva, pretože dodávateľ materiálu spoločnosť SCANDERE, s.r.o. ani je právny nástupca boli nekontaktní. Dodávateľ AYYA SALMET, s.r.o. nepreukázal dodanie tovaru uvedeného na faktúre. Správca dane podľa sťažovateľa dbal, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, pričom nebol viazaný iba návrhmi daňových subjektov, a preto vyzýval žalobcu na predloženie dôkazov preukazujúcich jeho tvrdenia, avšak správcovi dane bola predložená faktúra, dodacie listy a objednávky.

15. Sťažovateľ nesúhlasil so záverom krajského súdu o nemožnosti žalobcu reagovať na pochybnosti správcu dane o identickej jednotkovej cene tovaru. V predloženej zápisnici z 29.11.2017 uvedenú skutočnosť správca dane uviedol a túto zápisnicu konateľ žalobcu D. O. U. podpísal. V závere zápisnice nevzniesol návrhy a námietky smerujúce proti obsahu zápisnice. Na str. 27 síce žalobca uviedol, že so záverom správcu dane nesúhlasí, avšak sťažovateľovi nie je jasné s čím nesúhlasil, pretože svoj nesúhlas nekonkretizoval. Sťažovateľ má za to, že z vykonaného dokazovania správca dane vyvodil záver, ktorý podložil relevantnými dôkazmi. S takto vykonanými dôkazmi správca dane podrobne oboznámil žalobcu na ústnom pojednávaní konanom dňa 29.11.2017, kde jasne konštatoval, že žalobca nesplnil podmienky na odpočítanie dane, nakoľko dodanie tovaru zo strany dodávateľa nebolo preukázané žiadnym relevantným dôkazom.

16. Sťažovateľ na podporu svojho tvrdenia dal do pozornosti kasačnému súdu rozsudky Krajského súdu v Nitre, ktoré sa týkajú žalobcu a identických dodávateľov, pričom v nich krajský súd v obdobnej problematike potvrdil postup správcu dane ako aj sťažovateľa.

17. Vzhľadom na uvedené skutočnosti sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie alternatívne aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil a žalobu ako nedôvodnú zamietol.

18. Žalobca nepodal vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti.

#### IV.

##### Právne názory kasačného súdu

19. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej tiež „Najvyšší súd“) 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.).

20. 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.

21. 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.

22. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým bolo preskúmané rozhodnutie spolu s prvostupňovým rozhodnutím zrušené a vec vrátená žalovanému na ďalšie konanie. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti označil ako dôvod kasačnej sťažnosti nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. Sťažovateľ videl nesprávne právne posúdenie v tom, že krajský súd dospel k záveru o potrebe zrušenia preskúmaného rozhodnutia a zároveň prvostupňového rozhodnutia z dôvodu nedôsledného rešpektovania zásady voľného hodnotenia dôkazov a nedostatočného odôvodnenia. Kasačný súd tento dôvod kasačnej sťažnosti nepovažuje za naplnený, a preto ho na základe nižšie uvedených právnych argumentov odmietol.

Podľa § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v znení relevantnom pre prejednávajúcu vec 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 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 platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku v cit. 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, 2 a 4 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.

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.

Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je 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 § 46 ods. 5 Daňového poriadku v cit. znení platí, že ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o

pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

23. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane v kontrolovanom zdaňovacom období máj 2014 neuznal žalobcovi uplatnené právo na odpočítanie dane z faktúry od dodávateľa AYYA SALMET, s.r.o., pričom správca dane aj sťažovateľ uviedli, že žalobca žiadnym relevantným spôsobom (okrem listinných dôkazov - faktúra, dodacie listy, objednávky, doklady o úhrade, evidencie DPH) nepreukázal reálne dodanie tovaru. Svedeckú výpoveď konateľa X. Q. vyhodnotil sťažovateľ bez bližšieho odôvodnenia za všeobecnú a bez dôkaznej sily, aj keď svedok potvrdil dodanie tovaru a predložil listinné dôkazy (faktúru za stolárske práce a faktúru o nákupe materiálu).

24. Ohľadom výpovede svedka K. Q., ktorý potvrdil vykonanie stolárskych prác pre dodávateľa a predložil listinné dôkazy (faktúra, doklady o úhrade) sťažovateľ konštatoval, že ani táto nepreukázala žiadnym relevantným dôkazom skutočnosti uvedené na predmetných faktúrach. Konateľ spoločnosti SCANDERE s.r.o., od ktorej dodávateľ nakupoval smrekové rezivo, sa napriek predvolaniu nezúčastnil ústneho pojednávania a len oznámil, že doklady odovzdal právnenmu nástupcovi spoločnosti. Na základe týchto skutočností sťažovateľ uzavrel, že reálne dodanie tovaru subdodávateľom SCANDERE s.r.o. nebolo preukázané žiadnym relevantným dôkazom okrem listinných dôkazov, ktoré nie je možné považovať za dostačujúce.

25. Sťažovateľ zároveň uviedol, že podľa dodacích listov bola jednotková cena dodaných hranolov, povalov, dosiek, hranolčekov, dreva, lát a fošní rovnaká, pričom svedkovia nevedeli uviesť presné rozmery dodaného tovaru. Nákup materiálu, jeho preprava, ako aj výroba boli preukázané len listinnými dokladmi, reálne dodanie tovaru na všetkých stupňoch reťazca nebolo preukázané žiadnym relevantným dôkazom.

26. Sťažovateľ založil svoju kasačnú sťažnosť na nesprávnosti právneho záveru krajského súdu vysloveného v bodoch 21 až 25 napadnutého rozsudku (body č. 6 až č. 9 tohto rozsudku), pričom poukázal na vykonané dokazovanie, najmä obsah výpovedí svedkov Q. a Q. a zdôraznil, že počas daňovej kontroly sa správcovi dane nepodarilo preukázať existenciu a dodanie smrekového reziva potrebného na výrobu dreveného debnenia, podvalov, pretože dodávateľ materiálu SCANDERE s.r.o. sa zlúčila so spoločnosťou Eurotransfer, spol. s r.o., ktorá so správcom dane nespolupracovala, bola nekontaktná. Rovnako nekontaktná bola spoločnosť SCANDERE s.r.o. Dodávateľ AYYA SALMET s.r.o. nepreukázal dodanie tovaru uvedeného na faktúre a taktiež mu nevznikla daňová povinnosť, a tým nevzniklo žalobcovi právo na odpočítanie dane. Sťažovateľ rovnako tvrdil, že žalobca mal možnosť reagovať na pochybnosti ohľadom jednotnej ceny tovaru (bližšie body č. 13 až č. 15 tohto rozsudku).

27. Kasačný súd poukazuje v zmysle svojej ustálenej rozhodovacej praxe (napríklad rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 13. septembra 2019 sp.zn. 1Sžfk/10/2018) na to, že s týmto kasačným dôvodom zákonodarca spája právnu situáciu, kedy správny súd na správne a zákonným spôsobom zistený skutkový stav (§ 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p.) bez väd zaťažujúcich jeho rozhodovanie (písmena a/ až f/) nesprávne aplikuje objektívne právo v merite veci, v medziach a vo väzbe na takto zistený skutkový stav, bez možnosti opory v doterajšej ustálenej rozhodovacej praxi kasačného súdu (a contrario písmeno h/ citovaného odseku 1).

28. V tejto súvislosti kasačný súd uvádza, že sťažovateľ síce založil svoju kasačnú sťažnosť na tomto dôvode kasačnej sťažnosti, avšak neozrejmil, v čom konkrétne spočíva nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom, resp. ako je vyššie naznačené, v čom spočíva nesprávna aplikácia objektívneho práva krajským súdom (s odkazom na právnu normu, ktorá bola nesprávne aplikovaná).

29. Aby tvrdenie sťažovateľa o nesprávnom právnom posúdení veci malo oporu v zákone, bol sťažovateľ zaťažený povinnosťou v zmysle § 440 ods. 2 S.s.p. uviesť aj konkrétnu právnu normu a vykonať jej rozbor na prospech svojho tvrdenia, čo však v texte kasačnej sťažnosti absentuje. Kasačný súd predovšetkým zdôrazňuje, že zákonodarca v Piatej časti Súdneho správneho poriadku zaradil

kasačnú sťažnosť medzi jediné dva opravné prostriedky, ktorá má v systéme opravných prostriedkov správno-súdneho prieskumu osobitné poslanie (kasačná sťažnosť je tretím prostriedkom nápravy pochybení v procesoch verejnej správy a kasačný súd je väčšinou štvrtým orgánom štátu konajúcim o právach a povinnostiach jednotlivcov v tejto oblasti). Právo na súdnu ochranu a s tým spojené právo na prístup k súdu nie je absolútne a v záujme zaistenia právnej istoty a riadneho výkonu spravodlivosti podlieha obmedzeniam či splneniu podmienok.

Podľa § 440 ods. 2 S.s.p. v citovanom znení dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v odseku 1 písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred krajským súdom.

30. Kasačný súd považoval právne posúdenie preskúmvanej veci krajským súdom za správne a súladné so zákonom, pričom sa stotožnil s názorom krajského súdu, že sťažovateľ neuviedol žiadne relevantné argumenty, pre ktoré by bolo potrebné dospieť k záveru o nesprávnosti právneho posúdenia veci krajským súdom. Kasačný súd napriek vyššie označenému nedostatku kasačnej sťažnosti pristúpil k vyhodnoteniu námietky sťažovateľa.

31. Na tomto mieste považuje za potrebné uviesť, že pri rozhodovaní o merite sporu nezistil nedostatky právneho posúdenia a zhodne s názorom krajského súdu konštatuje, že žalovaný ako aj správca dane nie dostatočne vysvetlili dôvody vedúce k vydaniu napadnutých rozhodnutí, a to vo vzťahu k vykonanému dokazovaniu a rešpektovaniu zásady voľného hodnotenia dôkazov, čím odôvodnenie preskúmvaného a prvostupňového rozhodnutia ako aj procesný postup správcu dane trpí vadami. Odôvodnenie napadnutého rozsudku vytvára dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku, pričom kasačný súd obmedzil len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia.

32. Kasačný súd v súlade s judikatúrou týkajúcou sa nutnosti rozlišovania dôkazného bremena daňového subjektu a orgánov finančnej správy (napríklad rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 13. septembra 2019 sp.zn. 1Sžfk/16/2018 alebo rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 21. januára 2020 sp.zn. 1Sžfk/22/2018) uvádza, že pokiaľ daňový subjekt požaduje od štátu vrátenie nadmerného odpočtu, je jeho zákonnou povinnosťou preukázať, že má na vrátenie dane právny nárok. Následne je správca dane oprávnený a zároveň aj povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnené vrátenie nadmerného odpočtu.

33. Ak dôjde k spochybneniu, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predložených sporných faktúrach, má správca dane právo a zároveň povinnosť preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve ho v súlade s § 46 ods. 5 Daňového poriadku, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt.

34. Podľa kasačného súdu však pre správcu dane nastáva iná situácia v prípade, ak daňový subjekt mu predložil listiny, ktoré preukazujú realizáciu zdaniteľného plnenia od dodávateľa spôsobom uvedeným na predložených dokladoch, avšak v dodávateľskom reťazci došlo k úniku dane a skutočnosť spochybňujúca realizáciu zdaniteľného plnenia nenastali u daňového subjektu a ani jeho dodávateľa. V takom prípade by potom orgány finančnej správy mali pokračovať v dokazovaní, ktoré však v druhej vete predpokladá ako hypotézu svojej aplikácie účelové obchádzanie alebo znižovanie daňovej povinnosti, čo už vyžaduje existenciu subjektívnej stránky, t.j. vnútorný motivačný postoj k takémuto svojmu konaniu u daňového subjektu. Pri preukázaní účasti daňového subjektu na daňovom podvode a s tým súvisiacej požiadavke na preukázanie jeho vedomosti o zapojení do podvodnej schémy či porušenia

pravidiel primeranej obozretnosti daňového subjektu pri realizácii obchodných transakcií poznačených podvodom na dani, sú v zmysle relevantnej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie zaťažené dôkazným bremenom orgány finančnej správy.

35. V preskúmvanej veci orgány finančnej správy preukázateľne nespochybnili reálne dodanie tovaru žalobcovi od dodávateľa. Naopak, neuznanie práva na odpočítanie dane odvodzujú od predchádzajúceho zdaniteľného obchodu, t.j. nepreukázania dodania tovaru dodávateľovi od deklarovaného subdodávateľa, a to z dôvodu nepredloženia žiadneho relevantného dôkazu (avšak iného ako predloženia listinných dôkazov), pričom však uvedené vyhodnotili na ťarchu žalobcu bez preukazovania subjektívnej stránky u žalobcu. Orgány finančnej správy neúmerne preniesli dôkazné bremeno na žalobcu aj ohľadom dodania smrekového reziva dodávateľovi spoločnosti AYYA SALMET, s.r.o. jeho dodávateľom (spoločnosť SCANDERE s.r.o.) a zároveň vykonané dokazovanie náležite nevyhodnotili.

36. Aj podľa názoru kasačného súdu nie je na preukázanie dodania tovaru žalobcovi od dodávateľa postačujúce predloženie faktúry, resp. objednávky a dodacieho listu. Avšak práve z toho dôvodu bolo vykonané doplnujúce dokazovanie, a to vypočutím svedkov, a to konateľa žalobcovho dodávateľa X. Q. a zhotoviteľa deklarovaného tovaru K. Q., ktorí zrealizovanie deklarovanej obchodnej transakcie potvrdili a predložili aj ďalšie doklady preukazujúce deklarované zdaniteľné plnenie. Orgány finančnej správy však uvedené výpovede vyhodnotili ako všeobecné bez výpovednej hodnoty, resp. že nepreukázali žiadnym relevantným dôkazom skutočností uvedených na predmetných faktúrach. Takéto vysporiadanie sa s dôkazom nemožno ani podľa kasačného súdu vyhodnotiť ako dostatočné v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov, ktoré zaručuje práva žalobcu v daňovom konaní. Orgány finančnej správy svedecké výpovede nevyhodnotili v súlade s § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ale odmietli ich ako nerelevantné.

37. Kasačný súd si dovoľí poukázať na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 3. septembra 2019 sp.zn. 6Sžfk/40/2018, ktoré sa týka žalobcu a v ktorom kasačný súd uviedol, že: „...Dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt, avšak nie absolútne, keďže v zmysle takéhoto výkladu by pri každom preverovaní dodávky tovaru alebo služby umožňoval správcovi dane poprieť túto dodávku. Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na to, že bez ohľadu na povahu dôkazov predložených daňovým subjektom je len na správcovi dane, aby zistenie skutkového stavu bolo presné a úplné a závisí výlučne od správcu dane, aké dokazovanie za týmto účelom vykoná. Daňové bremeno vzniká daňovému subjektu v okamihu, keď správca dane zákonným spôsobom a jasne vyjadří pochybnosti o tvrdení daňového subjektu. Ak správca dane mal pochybnosti o tvrdeniach žalobcu a predložené dôkazy nemienil akceptovať, potom bol povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia žalobcu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené žalobcom. Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje taktiež na to, že v zmysle konštantnej judikatúry „hodnotenie dôkazov v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov nemôže byť ľubovoľné“. O výklade daňových noriem daňovými orgánmi sa výstižne vyjadril aj Ústavný súd SR v Náleze sp.zn. I. ÚS 241/07 ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený dodržiavaním a rešpektovaním práv ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom.“

38. Žalovaný aj správca dane pochybili, ak dôsledne nerešpektovali zásadu voľného hodnotenia dôkazov, pričom kasačný súd zdôrazňuje, že orgány finančnej správy boli povinné hodnotiť síce dôkazy podľa svojej úvahy, nie však ľubovôle, pričom musia vyhodnocovať dôkazy svedčiace v prospech aj neprospech žalobcu. Vykonané dokazovanie a náležité hodnotenie dôkazov sa musí odzrkadliť v odôvodnení rozhodnutia, čo v prípade prvostupňového a preskúmvaného rozhodnutia nenastalo. Kasačnému súdu sa rovnako ako krajskému súdu nejaví ako zodpovedajúce vykonanému dokazovaniu konštatovanie žalovaného, že reálne dodanie tovaru nebolo preukázané žiadnym relevantným dôkazom okrem listinných dôkazov, a to za situácie, že boli vykonané vyššie uvedené výsluchy svedkov. Námietky sťažovateľa týkajúce sa výpovedí a ich vyhodnotenia preto nemožno považovať za dôvodné.

39. Kasačný súd vyhodnotil ako nedôvodnú aj námietku sťažovateľa týkajúcu sa oboznámenia žalobcu s

pochybnosťami správcu dane ohľadom identickej jednotkovej ceny tovaru, ktoré vykladal v neprospech žalobcu. Krajský súd správne poukázal na zo, že sťažovateľ pri daňovej kontrole - výsluchu svedkov a konateľa žalobcu, tieto svoje pochybnosti neodstraňoval, a nežiadal k týmto pochybnostiam vysvetlenie. Kasačný súd dodáva, že je síce pravdou, že toto konštatovanie o jednotkovej cene tovaru sa nachádza v zápisnici o ústnom pojednávaní z 29.11.2017, avšak tým nemožno nahradiť postup stanovený v § 46 ods. 5 Daňového poriadku a to ešte za situácie, že protokol z daňovej kontroly bol vyhotovený bezprostredne po ústnom pojednávaní (v rovnaký deň). Ako správne uzavrel krajský súd uvedeným postupom správcu dane nemohol naplniť obsah ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku, nakoľko týmto spôsobom realizoval postup podľa ust. § 46 ods. 8 Daňového poriadku, čo je iný postup v inom štádiu daňovej kontroly.

40. Kasačný súd sa preto stotožňuje so záverom krajského súdu, že závery orgánov finančnej správy sú predčasné, nakoľko preskúmané aj prvostupňové rozhodnutie trpia vadou nepreskúmateľnosti a došlo k porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy. Záver krajského súdu o potrebe zrušenia prvostupňového a preskúmaného rozhodnutia považuje kasačný súd za správny.

41. Pokiaľ krajský súd dospel k záveru, že sťažovateľ ani správca dane nevenoval dostatočnú pozornosť odôvodneniu svojho rozhodnutia, kasačný súd nevidí dôvod, aby sa od tohto záveru odchýlil. Aj podľa názoru kasačného súdu je napadnuté rozhodnutie nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, čo bráni posúdeniu dôvodnosti ďalších meritórnych námietok. Sťažovateľ je povinný svoje rozhodnutie odôvodniť v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku tak, aby z neho bolo možné vyvodiť, akými úvahami bol vedený pri hodnotení dôkazov. V odôvodnení je nutné reagovať na prípadné pripomienky a návrhy účastníkov konania, na ich vyjadrenia k podkladom rozhodnutia a vysporiadať sa s prípadnými rozpormi v jednotlivých dôkazoch. Sťažovateľ musí odôvodniť, na základe akých skutočností dospel k záveru o neoprávnenom znížení daňovej povinnosti žalobcom.

42. Podľa názoru kasačného súdu je preto na základe vyššie uvedených záverov preukázané, že krajský súd vec správne právne posúdil, keď zrušil preskúmané aj prvostupňové rozhodnutie. Rozhodnutie krajského súdu 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 krajským súdom.

43. 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 v rámci svojho konania nezaoberal. Námietky sťažovateľa uplatnené v kasačnej sťažnosti nie sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť a zákonnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. To platí aj pre judikatúru krajského súdu, na ktorú sťažovateľ odkazoval, 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.

44. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že žalobcovi, ktorý mal v kasačnom konaní úspech (zamietnutie kasačnej sťažnosti) priznal úplnú náhradu účelne vynaložených trov kasačného konania voči žalovanému - sťažovateľovi (§ 467 ods. 1 S.s.p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 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.).