

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 8Sžfk/106/2020  
Identifikačné číslo spisu: 7018200688  
Dátum vydania rozhodnutia: 30. marca 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:7018200688.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a z členiek senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD., v právnej veci žalobkyne: Eva Kocúrová, miesto podnikania Budkovce 136, 072 15 Budkovce, IČO: 35 453 141, právne zastúpená: JUDr. Ladislav Mikloš, advokát, so sídlom Vodná 6, 040 01 Košice, IČO: 31 309 909, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.: 100903341/2018 zo dňa 9. mája 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 8S/54/2018-75 zo dňa 9. júla 2020, takto

### r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.
- II. Účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

### O d ô v o d n e n i e

#### O d ô v o d n e n i e

- I.  
Priebeh administratívneho konania a súdneho konania

1. Daňový úrad Košice, pobočka Rožňava (ďalej len ako „správca dane“) rozhodnutím č. 100195925/2018 zo dňa 22. januára 2018 (ďalej len ako „prvostupňové rozhodnutie“) na základe vykonanej daňovej kontroly z pridanej hodnoty u žalobkyne za zdaňovacie obdobia október, november a december 2014 určil žalobkyni rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie október 2014 v sume 8.832,- €. Rozhodujúcou skutočnosťou pre vydanie rozhodnutia boli závery správcu dane o porušení ustanovení § 49 ods. 1 v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „zákon o DPH“). Správca dane na základe vykonanej daňovej kontroly neuznal právo na odpočítanie

dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2014 z faktúr vystavených spoločnosťou MS - KOV TRANS, s.r.o. za dodanie tovaru (zemiakov).

2. Správca dane počas daňovej kontroly preveroval, či údaje uvedené v predložených faktúrach odrážajú skutočnosti tak, ako nastali a na tento účel získal informácie zo spisu spoločnosti MS - KOV TRANS, s.r.o., v ktorej správca dane vykonával daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2014 (úradný záznam č. 100107669/2017 zo dňa 18. januára 2017), pričom kópiu protokolu z tejto daňovej kontroly založil do spisu k daňovej kontrole sťažovateľky. Z tejto kontroly zistil nasledovné skutočnosti:

- príslušný správca dane, ktorý vykonával daňovú kontrolu v spoločnosti MS - KOV TRANS, s.r.o., vypočul G. Š., konateľa spoločnosti JOSTA s.r.o., ktorá mala dodať tovar (zemiaky) spoločnosti MS - KOV TRANS, s.r.o.. G. Š. sa vyjadril, že spoločnosť MS - KOV TRANS, s.r.o. nepozná, nemá vedomosť o obchodoch so spoločnosťou MS - KOV TRANS, s.r.o., faktúry nevystavoval, nepodpisoval

- konateľ spoločnosti MS - KOV TRANS, s.r.o. I. G. doložil doklady o zaplatení prijatých faktúr z elektronickej registračnej pokladne za október 2014, ale príslušný správca dane vykonávajúci daňovú kontrolu v spoločnosti MS - KOV TRANS, s.r.o. zistil, že spoločnosť JOSTA s.r.o. v roku 2014 nemala registrovanú elektronickej pokladňu č. DKP: 8002022064649001 a nemohla vystaviť pokladničné doklady o úhrade faktúr, ktoré spoločnosť MS - KOV TRANS, s.r.o. predložila ako doklad o zaplatení;

- spoločnosti MS - KOV TRANS, s.r.o. nebolo uznané odpočítanie dane z faktúr vystavených deklarovateľom JOSTA s.r.o.

3. Správca dane zároveň počas daňovej kontroly vypočul viacerých svedkov. Dňa 19. apríla 2017 sa uskutočnil výsluch svedka I. G., keď zápisnica o ústnom pojednávaní (č. 100645082/2017) obsahuje informáciu, že sťažovateľka sa na výsluch nedostavila. Zo zápisnice vyplýva, že správca dane vypočul svedka I. G. ako konateľa spoločnosti MS-KOV TRANS s.r.o., ktorá mala sťažovateľke dodávať zeleninu - zemiaky, pričom pri tomto úkone je uvedené, že sťažovateľka sa na výsluch svedka nedostavila. Svedok I. G. uviedol, že tovar kupovali od spoločnosti JOSTA s.r.o., pričom v tejto veci s ním komunikovala pani H..

4. Správca dane výzvou zo dňa 11. júla 2017 č. 101518892/2017 vyzval daňový subjekt JOSTA s.r.o. na predloženie účtovných a daňových dokladov za obdobie október - december 2014. Spoločnosť JOSTA s.r.o. si zásielku v odbernej lehote neprevzala. Z úradného záznamu č. 101519372/2017 zo dňa 11. júla 2017 vyplýva, že správca dane nahliadol do spisu z daňovej kontroly daňového subjektu JOSTA s.r.o., protokol z tejto daňovej kontroly za október - december 2014, vrátane právoplatného rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní, doložil do spisu z daňovej kontroly sťažovateľky.

5. Vzhľadom na skutočnosti zistené touto kontrolou správca dane uzavrel, že dodanie tovaru v zistenom fakturačnom reťazci považuje za fiktívne, nebol známy pôvod tovaru, zistení subdodávateľa v reťazci reálne tovar (zemiaky) nedodali deklarovateľovi MS - KOV TRANS, s.r.o., preto ich MS - KOV TRANS, s.r.o. nemohol dodať žalobkyni a v rozhodnutí uviedol, že žalobca nepredložil žiadne dôkazy o uskutočnení deklarovateľných zdaniteľných obchodov. Správca dane o výsledku daňovej kontroly vyhotovil protokol č. 102207614/2017 zo dňa 18. októbra 2017, ku ktorému daňový subjekt dňa 10. novembra 2017 zaslal správcovi dane vyjadrenie.

6. Proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane podala sťažovateľka odvolanie, v ktorom prezentuje argumentáciu, že správca dane sa pri dokazovaní porušenia ustanovení § 49 ods. 1 v spojení s ustanovením § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH zamerával len na preukázanie skutočnosti, že dodávateľ daňového subjektu MS - KOV TRANS s.r.o. nevedel preukázať nadobudnutie predmetu daňového plnenia - zeleniny, zemiakov, že dodávateľ JOSTA s.r.o. dodávateľ MS - KOV TRANS s.r.o. nevedel o obchodných vzťahoch s dodávateľom MS - KOV TRANS s.r.o., pričom sa opieral len o vyjadrenia jedného z dvoch konateľov JOSTA s.r.o. a o vyjadrenie účtovníčky JOSTA s.r.o., ďalej

na skutočnosť, že v reťazci spoločnosti FRIGO-STAV s.r.o. - JOSTA s.r.o. -> MS - KOV TRANS, s.r.o. -> Eva Kocúrová neboli predložené doklady o preprave, a len na nedostatočne odôvodnenie a poukazovanie, že malo ísť o fiktívne faktúry bez realizácie daňového plnenia.

7. Žalovaný rozhodnutím č. 100903341/2018 zo dňa 9. mája 2018 (ďalej len ako „rozhodnutie žalovaného“ alebo „preskúmané rozhodnutie“) odvolanie sťažovateľky zamietol a prvostupňové rozhodnutie potvrdil, keď na str. 9 až 23 detailne reaguje na konkrétne námietky sťažovateľky prezentované v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu.

8. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa dňa 17. júla 2018 žalobu, v ktorej žiadala zrušenie rozhodnutia žalovaného ako aj zrušenie prvostupňového rozhodnutia, a súčasne žiadala priznať úplnú náhradu trov konania.

9. V žalobe namietala nedostatočné a neobjektívne dokázanie veci, nesprávny a nezákonný postup pri dokazovaní veci, nesprávne právne posúdenie veci, porušenie práva na obhajobu a riadny proces. Poukázala na to, že žalovaný a správca dane sa zamerali len na preukázanie skutočnosti, že dodávateľ daňového subjektu MS - KOV TRANS s.r.o. nevedel preukázať nadobudnutie predmetu daňového plnenia a že pri vyrubovaní dane vychádzal aj z dôkazov, ktoré zabezpečoval ešte pred samotnou kontrolou u žalobkyne, pričom doplnila, že neodôvodnil, prečo vyjadrenie p. Š., jedného z konateľov spoločnosti JOSTA s.r.o., ktorý uviedol, že o obchodných vzťahoch so spoločnosťou FRIGO - STAV, s.r.o. by vedel informovať druhý konateľ, nebral do úvahy a nezabezpečili aj vyjadrenie p. Q., druhého konateľa. Podľa žalobkyne správca dane ani žalovaný nespochybnili ďalšie dodanie tovaru lebo MS - KOV TRANS, s.r.o. dodanie tovaru daňovému subjektu potvrdil, dôkazom je skladová evidencia (prevzatie, vyskladnenie tovaru), úhrada faktúr, dodanie tovaru odberateľom, ktorí prevzatie tovaru potvrdili a uhradili. V čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov spoločnosť MS - KOV TRANS, s.r.o. fungovala, tovar dodala tak, ako to uvádza na faktúrach, preto nie je dôvod na spochybnenie týchto zdaniteľných transakcií, bez ohľadu na skutočnosť, kto bol dodávateľom pre spoločnosť MS-KOV TRANS, s.r.o.

10. Žalobkyňa s poukazom na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie uviedla, že nie je zlučiteľné s režimom práva na odpočítanie dane stanoveným v smernici 2006/112, potrestať zamietnutím tohto práva zdaniteľnú osobu, ktorá nevedela alebo nemohla vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu spáchaného dodávateľom, alebo že iné plnenie tvoriace súčasť dodávateľského reťazca, ktoré predchádza plneniu zdaniteľnej osoby alebo nasleduje po ňom, bolo poznačené podvodom vo vzťahu k DPH (napr. rozsudky Optigen a i., C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Zb. s. I-483, body 52 a 55; Kittel a Recolta Recycling, body 45, 46 a 60; Mahagében a Dávid, bod 47. Súdny dvor podľa žalobkyne konštatoval, že daňová správa nemôže od platiteľa dane uplatňujúceho si právo na odpočítanie DPH všeobecne požadovať, aby sa ubezpečil, že na strane hospodárskych subjektov na vstupe nedošlo k nezákonnostiam alebo daňovému podvodu, alebo aby v tejto súvislosti disponoval takýmito dokumentmi.

11. Žalobkyňa tiež namietala, že bolo porušené jej právo byť prítomná pri výsluchu svedkov, keďže správca dane odkázal na ustanovenie § 24 ods. 3 Daňového poriadku, podľa ktorého nie je potrebné dokazovať skutočnosti známe správcovi dane z jeho činnosti. Podľa žalobkyne správca dane porušil jej ústavné právo klásť svedkom otázku, keďže nepotreboval vypočúť kľúčových svedkov aj za prítomnosti žalobkyne, nakoľko tieto výpovede si už zabezpečil prechádzajúcou kontrolou. V súvislosti so svedeckými výpoveďami tiež namietala, že Správca dane porušil ustanovenia Daňového poriadku, keď zaslaním jedného oznámenia upovedomil daňový subjekt o konaní dvoch ústnych pojednávaní so svedkom, a to jedno so začiatkom o 9:00 hod. a druhé o 10:00 hod..

12. Žalobkyňa namietala aj skutočnosť, že správca dane nebral ohľad na jej vyjadrenie k protokolu o daňovej kontrole a vo svojom rozhodnutí odôvodňoval len vyjadrenie žalobkyne k poslednej zápisnici. V tejto súvislosti poukázala na to, že z rozhodnutí Najvyššieho súdu SR vyplýva, že hoci dokazovanie je prioritne právnym obsahom daňovej kontroly a hodnotenie dôkazov vecou vyrubovacieho konania,

procesnoprávny rámec daný zákonom č. 511/1992 Zb. nevyklučuje vykonanie nevyhnutných dôkazov ani po prerokovaní protokolu o daňovej kontrole a začatí samotného vyrubovacieho konania.

13. Žalobkyňa tiež poukázala na to, že po daňovom subjekte nemožno požadovať, aby preukazoval skutočnosti, ktoré sú úplne mimo sféry jeho vplyvu a ktoré nemôže, či už z dôvodu zákonných prekážok, alebo z dôvodu faktického stavu vecí, zistiť a overiť. Žalobkyňa zdôraznila, že správca dane a žalovaný okrem konštatovania, že nebolo preukázané dodanie predmetných tovarov spoločnosťou JOSTA s.r.o. dodávateľovi MS- KOV TRANS s.r.o., a preto nebolo možné overiť uskutočnenie zdaniteľných plnení uvedených na vyššie uvedených faktúrach, nijako nespochybnili existenciu tovaru ani to, že tovary boli skutočne daňovému subjektu dodané, že za dodané tovary žalobkyňa riadne zaplatila MS- KOV TRANS s.r.o. a že žalobkyňa tovar predala svojim odberateľom. Správca dane podľa nej nevedel, ako mala žalobkyňa preukázať, že zdaniteľné obchody (tovar) boli reálne uskutočnené (predaj zemiakov), resp. že z akých dôvodov správca dane vyhotovenie faktúry nepovažuje za relevantný dôkaz o tom, že k dodaniu tovaru v skutočnosti došlo.

14. K správnej žalobe sa vyjadril žalovaný 4.9.2018 a žiadal túto ako neodôvodnenú zamietnuť. K námietke žalobkyne, ktorá sa týka využitia dôkazov zo spisov z iných daňových kontrol, žalovaný poukázal na to, že zo spisov spoločností MS - KOV TRANS, s.r.o. a JOSTA s.r.o. správca dane zistil, že dodanie tovaru spoločnosťou JOSTA s.r.o. pre MS - KOV TRANS s.r.o. nebolo preukázané a správca dane nemal dôvod spochybňovať výsledky daňových kontrol, a preto považoval za neopodstatnenú aj námietku žalobkyne, že správca dane nevypočul druhého konateľa spoločnosti JOSTA s.r.o., p. Q., ktorý počas kontroly v JOSTA s.r.o. nepreberal zásielky a zdržiaval sa v zahraničí. Nesúhlasil tiež s tvrdením žalobcu, že nie je dôvod na spochybnenie obchodov bez ohľadu na skutočnosť, kto bol dodávateľom pre MS - KOV TRANS s.r.o. Konateľ spoločnosti MS - KOV TRANS s.r.o. p. G. iných dodávateľov nevedel, naopak, predložil správcovi dane ako dôkaz o obstaraní tovaru spoločnosťou MS - KOV TRANS s.r.o. od spoločnosti JOSTA s.r.o. doklad o úhrade z elektronickej registračnej pokladne spoločnosti JOSTA s.r.o., spoločnosť JOSTA s.r.o. však predmetnú elektronickej pokladnicu v r. 2014 nemala registrovanú, preto tento doklad nemohla vystaviť.

15. Krajský súd v Košiciach (ďalej ako „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 8S/54/2018-75 zo dňa 9. júla 2020 (ďalej ako „napádaný rozsudok“) zamietol správnu žalobu žalobkyne, ktorou sa domáhala preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného a zároveň účastníkom konania právo na náhradu trov konania nepriznal.

16. Krajský súd v odôvodnení rozsudku s odkazom na § 3 ods. 6 Daňového poriadku uviedol, že správca dane vykonávajúci daňovú kontrolu u žalobcu, ani žalovaný nemali dôvod spochybňovať výsledky daňových kontrol vykonaných v spoločnostiach JOSTA s.r.o. a MS - KOV TRANS s.r.o. a už zistené znovu preverovať a znovu vypočúť v tejto veci všetkých svedkov, preto v tejto súvislosti argumentáciu žalobcu neakceptoval. K námietke o neoznámení výsluchu konateľa dodávateľskej spoločnosti MS -KOV TRANS, s.r.o. p. G. uzavrel, že žalobkyňa bola informovaná.

17. Správny súd potvrdil správnosť vykonaného dokazovania a záverov ako aj dostatočné skutkové zistenia, pre záver o formálnosti obchodov. Naopak žalobkyňa podľa jeho názoru nepredložila žiadne dôkazy o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných obchodov týkajúcich sa odpočtu DPH. V reťazci subjektov FRIGO - STAV, s.r.o. JOSTA s.r.o. -MS -KOV TRANS, s.r.o. - žalobkyňa neboli zistené ani predložené doklady o preprave ani vierohodné a zákonné doklady o úhrade a ani dodatočné predloženie príjemiek tovaru, správca dane nemohol tak vziať do úvahy, a tak konštatoval, že nemajú podstatný vplyv na konanie.

18. Podľa právneho názoru správneho súdu žalovaný i správca dane svoj záver, že zdaniteľné plnenie deklarované žalobkyňou k daňovej kontrole na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2014 nebolo uskutočnené dodávateľom uvedeným na faktúrach, z ktorých si žalobca uplatnil odpočet DPH, dostatočne odôvodnili. Podľa správneho súdu, pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie

dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený. Daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného obchodu. Ak daňový subjekt neunesie v tomto zmysle dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Súd pripomenul, že faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočné reálne plnenie.

19. Správny súd dospel k tomu, že sa žalobca odvoláva na dôkazné bremeno, ktoré s poukazom na ustálenú judikatúru uniesol, keďže disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, má skladové karty a pod. uviedol, že zásada objektívnej pravdy nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, kým sa bez pochyb nepreukáza a nepotvrdia tvrdenia ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, pretože daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Je na správcovi dane, ktorý vykonáva dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí.

20. Správny súd uzatvoril, že napriek tomu, že žalobca viedol účtovníctvo a predložil k daňovej kontrole faktúry dodávateľa za dodanie tovarov, z ktorých si uplatnil odpočítanie dane, správca dane kontrolou zistil, preukázal a uzavrel správne, že zo strany dodávateľa žalobcu nedošlo k dodaniu a tým k vzniku daňovej povinnosti v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť podľa správneho súdu schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Umelý charakter transakcií, konateľ dodávateľa a jeho subdodávateľa, ktorý nevie nič o obchode ani o svojom odberateľovi, sú jasným dôkazom nasvedčujúcim tomu, že nedošlo k materiálnemu dodaniu tovarov dodávateľom uvedenom na preverovanej faktúre.

## II.

### Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

21. Proti rozsudku podala včas kasačnú sťažnosť žalobkyňa (ďalej aj ako „sťažovateľka“), ktorá ju odôvodnila ustanoveniami § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP. Mala za to, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil, že podstatným spôsobom porušil procesné práva sťažovateľky a že sa odklonil od rozhodovacej praxe kasačného súdu.

22. Argumentácia sťažovateľky v kasačnej sťažnosti v podstatnej miere kopíruje jej argumentáciu uvedenú v správnej žalobe. Sťažovateľka poukazuje na veľmi strohé a stručné odôvodnenie rozsudku krajského súdu v bodoch 47 až 52, keď podľa názoru sťažovateľky krajský súd nedostatočne odôvodnil, že je zákonné, ak orgány verejnej správy v súdnej veci vychádzali z dôkazov obstaraných v rámci inej daňovej kontroly.

23. Vytýkala tiež krajskému súdu, že odobril postup orgánov verejnej správy, keď vo veci nevypočuli p. Figuru (druhého konateľa spoločnosti JOSTA s.r.o.), resp. ekonómku uvedenej spoločnosti - S. H., ktorá v rámci inej daňovej kontroly deklarovala, že to bol práve p. Q., kto konal v obchodných veciach za spoločnosť JOSTA s.r.o. so spoločnosťou MS-KOV TRANS s.r.o., ktorá mala tovary dodávať sťažovateľke. Podľa sťažovateľky nedostala odpoveď na túto svoju námietku a namietala, že krajský súd nepovažoval za nezákonnosť to, že vo veci nebol p. Q. vypočutý z dôvodu, že sa zdržiava v zahraničí, resp. že nepreberá poštové zásielky, pričom túto osobu považuje sťažovateľka za kľúčovú, keďže by vedela preukázať obchodné kontakty medzi spoločnosťami JOSTA s.r.o. a MS-KOV TRANS s.r.o. Podľa jej názoru správca dane nevyužil všetky dostupné možnosti na predvolanie ňou navrhovaných svedkov, a pochybil preto aj v tom, že sa stotožnil s tým, že orgány verejnej správy rozhodli na základe nedostatočne (neobjektívne) zisteného stavu veci.

24. Popiera správnosť výkladu § 24 ods. 3 a 4 Daňového poriadku, keď má za to, že krajský súd sa nesprávne stotožnil s názorom orgánov verejnej správy, že zistenia zo skorších výsluchov svedkov, príp. ďalších osôb v rámci iných daňových kontrol je pre účely daňovej kontroly možné považovať za

skutočnosti známe správcovi dane z jeho činnosti. Namietala, že uvedené sťažovateľku vo svojej podstate obralo o možnosť klásť otázky fyzickým osobám, ktorých vyjadrenia (obstarané v iných daňových konaniach) sa následne premietli ako dôkaz do daňovej kontroly sťažovateľky.

25. Sťažovateľka vytykala aj zistenia krajského súdu, v ktorom dospel k záveru, že zástupca sťažovateľky mal možnosť klásť otázky svedkovi - p. G., keďže bol o jeho výpovedi informovaný. Sťažovateľka namietala, že na tento úkon sa dostavil s omeškaním cca 10 minút, avšak ešte v čase, keď ústne pojednávanie skončené nebolo, resp. prebiehalo, a preto neexistuje dôvod, pre ktorý mu nemala byť daná možnosť byť aspoň na predmetnej časti ústneho pojednávania. Z rozhodnutia krajského súdu pritom nevyplýva, ako dlho mal zástupca sťažovateľky meškať, t.j. nie je možné verifikovať, či to bolo v čase, keď už bolo ústne pojednávanie ukončené, resp. že zápisnica už bola v štádiu ukončenia.

26. Podľa názoru sťažovateľky, krajský súd v bode 49 nedostatočne odôvodnil reakciu na námietku sťažovateľky, že správca dane nebral ohľad na jej vyjadrenie k protokolu. Uviedla, že takéto odôvodnenie krajského súdu nedáva jednoznačnú odpoveď na to, prečo aj krajský súd považuje za posledný úkon spísanie zápisnice o prerokovaní zistených skutočností, najmä ak sťažovateľka v tejto zápisnici uviedla, že nesúhlasí so zisteniami správcu dane a nemôže sa okamžite k týmto skutočnostiam vyjadriť z dôvodu značného rozsahu a obsahu zistených skutočností, a že sa vyjadří dodatočne, čo aj vykonala a vo vyjadrení k protokolu uviedla nové skutočnosti, ktoré mali vplyv na vec. Novo predložené dôkazy sťažovateľka predložila až s vyjadrením k protokolu, lebo počas daňovej kontroly nebola vyzvaná správcom dane na predloženie týchto dokladov. Podľa názoru sťažovateľky, nie je vylúčené, aby na tieto dôkazy bolo prihliadané a boli aj vykonané v rámci vyrubovacieho konania, keďže procesnoprávny režim Daňového poriadku to nevyklučuje.

27. Sťažovateľka namietala záver žalovaného, že predloženie formálnych dokladov nepostačuje a daňový subjekt nepredložil dôkazy na preukázanie zdaniteľného obchodu, pretože podľa jej názoru disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných tovarov od určitého dodávateľa, a tým vyčerpala vlastné dôkazné bremeno. V takom prípade podľa názoru sťažovateľky znáša dôkazné bremeno správca dane. Doplnila, že preukázala dodávku tovarov od MS-KOV TRANS s.r.o. daňovými dokladmi, dokladmi preukazujúcimi vykonanie platby medzi sťažovateľkou a dodávateľom a dodacími listami, s čím sa podľa nej správca dane ani žalovaný nevysporiadali. Poukazuje na to, že krajský súd (rovnako ako žalovaný) do svojich rozhodnutí jednak neuviedli, čo mal vypovedať v rámci daňovej kontroly sťažovateľky p. G. a tieto rozhodnutia neobsahujú odôvodnenie, prečo boli vyjadrenia p. Sviatka vyhodnotené ako účelové s cieľom ovplyvniť daňovú kontrolu sťažovateľky.

28. Podľa názoru sťažovateľky, rozsudok krajského súdu je nezákonný aj z dôvodu, že akceptoval neprímerané bremeno kladené na sťažovateľku, pretože podľa jej názoru zákon jej nedáva právne prostriedky na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov alebo subdodávateľov. Poukázala na to, že nie je jej povinnosťou (ani podľa judikatúry Súdneho dvora Európskej únie) preverovať všetkých svojich dodávateľov a subdodávateľov, čo reálne ani nie je možné a nemôže za to niesť ani zodpovednosť, okrem prípadov, že by vedela alebo mala vedieť, že v prípade dodávok ide o podvodné plnenia. Má za to, že zo súvisiacej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (napr. C-80/11 a C-142/11 Mahageben a David) je zrejmé, že nebolo povinnosťou sťažovateľky skúmať spôsob nadobudnutia dodaných tovarov jej dodávateľom.

29. Sťažovateľka identifikovala nedostatky odôvodnenia krajského súdu aj v tom, že tento sa vôbec nevysporiadal s kontrolnými výkazmi sťažovateľky a jej dodávateľov, resp. dodávateľov jej dodávateľa.

30. Sťažovateľka poukázala aj na to, že správca dane mal z predložených dodávateľských faktúr vedomosť, že tovar (zemiaky) následne predala svojím odberateľom, preto mohol zistiť aj po

materiálnej stránke, či k dodaniu služieb vôbec došlo, napr. z akých iných zdrojov sťažovateľka nadobudla také množstvá zemiakov (stovky ton).

31. Celkovo mala sťažovateľka za to, že dôkazné bremeno o riadnej dodávke tovarov v rámci daňovej kontroly, resp. vyrubovacieho konania uniesla. Mala za to, že orgány verejnej správy pochybili, keď pri záveroch o tom, že sťažovateľke nepriznajú odpočet DPH z daných faktúr neprihliadali napr. na to, či dohodnuté ceny boli obvyklé, či sa fakturované sumy uhradili, či boli tieto sumy vymáhané (ak neboli uhrádzané a pod.). Záver orgánov verejnej správy o tom, že fakturovaný tovar nebol sťažovateľke dodaný, považovala sťažovateľka za nepodložený a nemajúci oporu v dôkazoch. Namietala, že orgány verejnej správy objasnenie všetkých okolností, či vyvrátenie pochybností o dodávke tovaru presunuli ako dôkaznú povinnosť iba na sťažovateľku.

32. Následne sťažovateľka zopakovala, že z dôvodov, ktoré už uviedla, že rozhodnutie súdu je neskúmateľné, nezrozumiteľné, nepresvedčivé a absentujú v ňom vlastné závery súdu.

33. Sťažovateľka navrhovala, aby kasačný súd zmenil rozsudok krajského súdu tak, že zruší rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie, alebo, aby zrušil rozsudok krajského súdu a aby vec vrátil na ďalšie konanie krajskému súdu. Zároveň požiadala o to priznanie náhrady trov konania.

34. Ku kasačnej sťažnosti sa podaním zo dňa 13. novembra 2020 vyjadril žalovaný, ktorý uviedol, že odkazuje na svoje vyjadrenie k podanej správnej žalobe zo dňa 4. septembra 2018. Má za to, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti sú neopodstatnené, že rozhodnutia orgánov verejnej správy sú zákonné, a preto navrhuje, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú.

### III.

#### Posúdenie kasačného súdu

35. Dňa 1. januára 2021 nadobudla účinnosť novela Ústavy Slovenskej republiky, ústavný zákon č. 422/2020 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 1. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prerokúvaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3S a bola v kasačnom konaní vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

36. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná, a preto ju zamietol (§ 461 SSP).

37. Kasačný súd na úvod uvádza, že sťažovateľka ako dôvod kasačnej sťažnosti uviedla aj odklon správneho súdu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. h) SSP). Za ustálenú rozhodovaciu prax kasačného súdu možno považovať jej právne názory, ktoré sú kasačným súdom opakovane potvrdzované (vyjadrené vo viacerých rozhodnutiach kasačného súdu alebo aj v jednotlivom rozhodnutí, ak neboli spochybnené alebo bolo na nich nadviazané) alebo ich ustálenosť je

iným spôsobom kasačným súdom komunikovaná (napr. publikáciou v oficiálnej zbierke kasačného súdu či inštitucionalizovaným procesom prostredníctvom rozhodovania veľkého senátu).

38. V súlade s princípom kompetenčnej continuity (bod 35) je za ustálenú rozhodovaciu prax kasačného súdu potrebné považovať aj právne názory obsiahnuté v rozhodnutiach a stanoviskách správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky spred 1. augusta 2021, či už opakovane prezentované v jeho rozhodnutiach, v rozhodnutiach veľkého senátu alebo vydané v zbierke stanovísk a rozhodnutí, ako aj rozhodnutia veľkého senátu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky.

39. V zmysle § 440 ods. 2 SSP je sťažovateľ povinný vymedziť dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v odseku 1 písm. h) SSP, a to tak, že uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne a uvedie v čom spočíva tvrdená nesprávnosť. Z takto koncipovaného sťažnostného dôvodu je zrejmé, že je na samotnom sťažovateľovi, aby v prvom rade uviedol konkrétny právny názor, ktorý možno považovať za ustálenú rozhodovaciu činnosť, a s ktorým má názor krajského súdu v prejednávanej veci kolidovať a v druhom rade uviedol také argumenty, ktoré poukazujú na to, že sa krajský súd odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Žiadne konkrétne rozhodnutie v obdobnej veci, prípadne súvisiace s prejednanou vecou však sťažovateľka neuviedla. Keďže sťažovateľka nevymedzila kasačnému súdu dôvod kasačnej sťažnosti tak, ako to vyplýva zo SSP, ďalej sa týmto sťažnostným bodom nezaoberal.

40. Ani sťažnostné body podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP, keď podľa názoru žalobkyne mal správny súd nesprávne právne posúdiť vec, a súčasne svoj záver nedostatočne odôvodniť, a tým došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, nepovažuje kasačný súd za dôvodné. Vzhľadom na to, že žalobkyňa v kasačnej sťažnosti tieto dva kasačné dôvody uvádza len vo vzájomnej prepojenosti, aj kasačný súd sa s týmito jej námietkami vysporadúva v rámci jedného odôvodnenia.

41. Kasačný súd poukazuje na to, že s rovnakými kasačnými dôvodmi sa Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný vo veci tých istých účastníkov, ktorá vychádzala zo skutkových zistení tej istej daňovej kontroly u sťažovateľky, už zaoberal vo svojich rozhodnutiach sp. zn.: 8Sžfk/76/2020 zo dňa 2. februára 2022 a 5Sžfk/64/2020 zo dňa 2. februára 2022.

42. Podľa § 464 ods. 1 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

43. Žalobkyňa namietala nezákonnosť napádaného rozsudku, keď v prejednávanej veci správny súd odobril postup žalovaného ako aj správcu dane, ktorí vychádzali z dôkazov obstaraných v rámci inej daňovej kontroly, pričom tento záver mal správny súd aj nedostatočne odôvodniť, a tým sťažovateľku obráť o možnosť klásť otázky fyzickým osobám, ktorých vyjadrenia sa následne premietli ako dôkaz do jej daňovej kontroly. Kasačný súd uvedený dôvod kasačnej sťažnosti považuje za neopodstatnený, keďže správny súd sa v rozsudku (bod 48 až 54) venoval dôvodom, prečo bolo zákonné v rámci daňovej kontroly sťažovateľky použiť závery z iných daňových kontrol a poukázal na relevantné ustanovenie § 24 Daňového poriadku, podľa ktorého môže byť ako dôkaz použité všetko, čo je získané zákonným spôsobom, resp. že nemusia sa dokazovať skutočnosti známe správcovi dane z jeho činnosti. Uvedené podmienky boli v prejednávanej veci splnené a nebolo povinnosťou správneho súdu a ani žalovaného aplikáciu danej právnej úpravy hlbšie odôvodňovať. V súvislosti s touto námietkou žalobkyne sa kasačný súd tiež stotožňuje s argumentáciou Najvyššieho správneho súdu SR v konaní sp. zn.: 5Sžfk/64/2020 zo dňa 2. februára 2022, na ktorý týmto odkazuje a uvádza nasledovné:

38. V súdnej veci je pritom zrejmé, že orgány verejnej správy predmetné listiny (protokol z daňovej kontroly spoločnosti MS-KOV TRANS s.r.o. a spoločnosti JOSTA s.r.o.) získali zákonným spôsobom, keď v administratívnom spise sú založené úradné záznamy zamestnancov správcu dane o nahliadnutí do príslušných spisov z daňovej kontroly.



39. Samotné protokoly z daňovej kontroly vyššie uvedených daňových subjektov (MS-KOV TRANS s.r.o. a JOSTA s.r.o.) sú zároveň riadne zaprotokolované v administratívnom spise z daňovej kontroly sťažovateľky, t.j. táto mala kedykoľvek v priebehu daňovej kontroly možnosť oboznámiť sa s nimi a uplatniť kroky procesnej (dôkaznej) obrany, ktorými by závery z daňovej kontroly týchto subjektov negovala.

40. Kasačný súd nemohol v tomto zmysle prisvedčiť úvahe sťažovateľky, že svedkovia vypočutí v rámci daňovej kontroly vyššie uvedených daňových subjektov (MS-KOV TRANS s.r.o. a JOSTA s.r.o.) sú v pozícii svedkov aj pre účely daňovej kontroly sťažovateľky. Od tohto predpokladu potom odvíja sťažovateľka aj to, že použitím týchto dôkazov (svedeckých výpovedí z iných daňových kontrol), boli porušené jej práva, keď jej nebola daná možnosť klásť otázky príslušným svedkom (v rámci týchto iných daňových kontrol). Podľa názoru kasačného súdu je tento predpoklad sťažovateľky nesprávny. Ak dané osoby neboli v pozícii svedkov vypočúvaní v rámci daňovej kontroly sťažovateľky, je irelevantné, že o ich výsluchu nebola sťažovateľka poučená. Navyiac, v daňovom konaní iných subjektov (MS-KOV TRANS s.r.o. a JOSTA s.r.o.) postavenie kontrolovaného daňového subjektu nemal, a preto ani nemal byť zo zákona upovedomovaný o tom, že tieto osoby sú vypočúvané (v rámci daňovej kontroly iných daňových subjektov).

41. V súhrne je preto možné uviesť, že ak svedkovia vypočúvaní v rámci inej daňovej kontroly neboli vypočúvaní aj v daňovej kontrole sťažovateľky, nie je porušením procesných práv sťažovateľky to, ak o výsluchu takýchto svedkov upovedomená nebola. Uvedené neznamena, že je vylúčené, aby ako dôkaz v daňovej kontrole sťažovateľky nemohli byť použité ako podklady aj listiny z daňovej kontroly týchto iných subjektov, keď podľa názoru kasačného súdu, takto obstarané podklady (najmä protokoly z iných daňových kontrol) spĺňajú podmienku dôkazu podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku.“

44. Ďalšou kasačnou námietkou sťažovateľky bolo, že správny súd odobril postup orgánov verejnej správy, keď v prejednávanej veci nevypočuli p. Q. (druhého konateľa spoločnosti JOSTA s.r.o.), resp. ekonómku uvedenej spoločnosti - S. H.. V súvislosti s touto námietkou sa kasačný súd tiež stotožňuje s argumentáciou Najvyššieho správneho súdu SR v konaní sp. zn.: 5Sžfk/64/2020 zo dňa 2. februára 2022, na ktorý týmto odkazuje a uvádza nasledovné:

48. Podľa názoru kasačného súdu je aj táto argumentácia sťažovateľky nedôvodná, a to najmä z dôvodov uvedených v tomto odseku odôvodnenia. Po prvé, pani H. nebola vypočutá v rámci daňovej kontroly sťažovateľky, ale v rámci inej daňovej kontroly a v rámci tejto inej daňovej kontroly deklarovala to, že obchody v mene spoločnosti JOSTA s.r.o. (obchody so zeleninou) realizoval p. Q.. Po druhé, administratívny spis v štádiu daňovej kontroly neobsahuje explicitný návrh sťažovateľky na vypočutie p. Q..

XX. Kasačný súd zastáva názor, že odôvodnenie rozhodnutí orgánov verejnej správy vykazuje vysokú mieru adresnosti, že v nich tieto reagujú na konkrétne okolnosti veci, negujú tvrdenia a domnienky sťažovateľky s dostatočnou mierou špecifickej argumentácie. Podľa názoru kasačného súdu potom krajský súd vyhodnotil aj túto otázku správne, keď neprisvedčil predmetnej námietke sťažovateľky a rozhodnutia orgánov verejnej správy pre ich údajne nepostačujúce a jednostranné hodnotenie dôkazov nezrušil.

50. Kasačný súd ani v rámci objemu skutkových okolností nezistil také vady, ktoré by narúšali zistenie orgánov verejnej správy, že tovar sťažovateľke dodaný bol. V tomto zmysle sa javí ako účelová tá námietka sťažovateľky, že mal byť vypočutý svedok p. Q. (druhý konateľ spoločnosti JOSTA s.r.o.), keď zo zistení správcu dane, nebolo preukázané nielen dodanie tovaru sťažovateľke od spoločnosti MS-KOV TRANS s.r.o., ale už ani skoršie dodanie tovaru spoločnosti MS-KOV TRANS s.r.o. zo strany spoločnosti JOSTA s.r.o., ale najmä - ako to vyplýva z textu na str. 11 rozhodnutia žalovaného - dodanie tovaru nebolo preukázané ani na samom začiatku údajného pohybu tovaru, a to od spoločnosti FRIGO-STAV s.r.o. vo vzťahu k spoločnosti JOSTA s.r.o.

51. Je nepochybné, že dôkazy je v každej konkrétnej veci potrebné hodnotiť konkrétne, individuálne a aj vo vzájomných súvislostiach, pričom ak je odôvodnenie postavené skutkovo na vlastnom nedodaní tovaru do obehu už na začiatku reťazca, prípadne vypočúvanie svedka, ktorý by mohol preukázať opak, sa javí nielen ako neehospodárne, ale aj ako úkon spomaľujúci plnenie funkcií orgánov verejnej správy na úseku daní. Toto je o to relevantnejšie, že p. Q., ktorého vypočutia sa sťažovateľka domáhala (aj keď nie priamo v rámci daňovej kontroly) a ktorého nevypočutie vníma ako podstatné pochybenie orgánov verejnej správy odobrené krajským súdom najmä z dôvodu, že tento bol v

minulosti konateľom spoločnosti JOSTA s.r.o., ktorá mala dodať tovar spoločnosti MS-KOV TRANS s.r.o. (dodávateľovi sťažovateľa), a preto jeho vypočutie by ešte nedokazovalo dodanie tovaru od spoločnosti MS-KOV TRANS s.r.o. vo vzťahu k sťažovateľke, pričom predmetom súdneho konania sú práve zdaňované obchody medzi spoločnosťou MS-KOV TRANS s.r.o. a sťažovateľkou.

52. Kasačný súd v tejto súvislosti opätovne zdôrazňuje, že dôkazy vo veci je potrebné hodnotiť nielen samostatne, ale aj vo vzájomných súvislostiach, a preto ak tieto ako celok nepreukazujú reálny pohyb tovaru v príslušnom obchodnom reťazci, ani prípadne nevypočutie fyzickej osoby, ktorá dokonca nepôsobila u sťažovateľky a ani u dodávateľa sťažovateľky (teda ani u jedného zo subjektov, ktoré obchodné transakcie boli predmetom daňovej kontroly v súdnej veci), nemôže byť vnímaná ako okolnosť, ktorá by bola spôsobilá bez ďalšieho negovať skutkové zistenia orgánov verejnej správy. V tomto zmysle je potom bezpredmetné, že k vypočutiu p. Q. nedošlo z dôvodu, že sa nachádza v zahraničí, resp. že si nepreberá zásielky a pod.

53. Z vyššie uvedených dôvodov - a to aj pri absencii explicitného návrhu na výsluch p. Q.K. v priebehu daňovej kontroly - dospel najvyšší správny súd k záveru, že nevypočutie p. Q. v rámci daňovej kontroly sťažovateľky nie je takou okolnosťou, ktorá by predstavovala porušenie práv a právom chránených záujmov sťažovateľky, keď uvedený svedok by vo svojej podstate (ak by aj bol vypočutý) nevypovedal k obchodným vzťahom, ktoré sú predmetom daňovej kontroly v tejto veci, ale k iným skutočnostiam - konkrétne o obchodných vzťahoch medzi spoločnosťou JOST s.r.o. a MS-KOV TRANS s.r.o., nie o obchodných vzťahoch medzi MS-KOV TRANS s.r.o. a sťažovateľkou. Analogicky uvedené platí aj v súvislosti s nevypočutím ekonómky MS-KOV TRANS s.r.o. - S. H..

45. Sťažovateľka v kasačnej sťažnosti ďalej vytýkala aj zistenia krajského súdu, v ktorom dospel k záveru, že zástupca sťažovateľky mal možnosť klásť otázky svedkovi - p. Sviatkovi, keďže bol o jeho výpovedi informovaný. Aj túto námietku kasačný súd vyhodnotil ako neodôvodnenú. S odkazom na rozsudok T. správneho súdu SR sp. zn.: 5Sžfk/64/2020 zo dňa 2. februára 2022 uvádza: „V zhode s názorom žalovaného vyjadreným na str. 16 rozhodnutia žalovaného, aj kasačný súd konštatuje, že z administratívneho spisu nie je možné vyvodiť, kedy presne (o koľkej) sa dostavila sťažovateľka k správcovi dane pre účely účasti na vypočúvaní svedka p. G., avšak rovnako v danom zmysle nie je možné identifikovať žiadne formálno-právne úkony, ktorými by sťažovateľka namietala, že jej nebolo umožnené zúčastniť sa vypočúvania tohto svedka aspoň v časti. Administratívny spis najmä neobsahuje žiadne sťažnosti proti zamestnancom správcovi dane, príp. podobného úkonu, ktorým by sa ešte v priebehu daňovej kontroly sťažovateľka domáhala opätovného vypočúvania svedka - p. G.. Naviac, táto procesná obrana sťažovateľky sa kasačnému súdu javí ako účelová aj z dôvodu, že svedok G. vypovedal v prospech sťažovateľky.“

46. Podľa názoru sťažovateľky, krajský súd tiež nedostatočne odôvodnil reakciu na jej námietku, že správca dane nebral ohľad na jej vyjadrenie k protokolu, keď podľa nej nie je vylúčené, aby na tieto dôkazy bolo prihliadané a boli aj vykonané v rámci vyrubovacieho konania, keďže procesnoprávny režim Daňového poriadku to nevyklučuje. Aj túto námietku kasačný súd vyhodnotil ako neodôvodnenú. S odkazom na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn.: 5Sžfk/64/2020 zo dňa 2. februára 2022 uvádza:

60. Zo samotného prvostupňového rozhodnutia nepochybne vyplýva, že správca dane na vyjadrenia uvedené v podaní sťažovateľky (vyjadrenie zo dňa 10.11.2017 k protokolu) prihliadal, čo vyplýva zo str. 8 a nasl. prvostupňového rozhodnutia. Tento kasačný bod je preto bez ďalšieho nedôvodný.

61. Bez ohľadu na uvedené, hoci nie je povinnosťou kasačného súdu meritórne riešiť nejasné alebo zmätočné znenie kasačnej sťažnosti, verifikoval aj to, či nemohlo dôjsť k porušeniu práv sťažovateľky tým, že správca dane neprihliadal na podanie sťažovateľky doručené správcovi dane dňa 01.02.2018.

62. Kasačný súd v tejto súvislosti opätovne pripomína, že toto vyjadrenie sťažovateľky nie je vyjadrením k protokolu z daňovej kontroly, ale vyjadrením sťažovateľky k zápisnici o prerokovaní pripomienok sťažovateľky k protokolu, čo sú dve rôzne kategórie podaní.

63. Naviac, kasačný súd identifikoval, že v rozpore s tým, čo tvrdí sťažovateľka v kasačnej sťažnosti, t.j. že do zápisnice o prerokovaní pripomienok uviedla, že „sa vyjadri dodatočne“, kasačný súd uvádza, že toto tvrdenie sa nezakladá na pravde. Vyjadrenie sťažovateľky na konci zápisnice zo dňa 09.01.2018 obsahuje nasledovný text: „Nesúhlasím s tým, lebo vzhľadom na rozsiahlosť zápisnice, str. 4,5,6,7,8 sa tak rýchlo k tomu vyjadriť neviem. Správca dane určil, že táto zápisnica je posledná čo

beriem na vedomie.“. Je teda zrejme, že sťažovateľka nežiadala o určenie lehoty na zaslanie vyjadrenia k zápisnici, resp. na takomto postupe sa so správcom dane ani nedohodla. Naopak, zobrala na vedomie, že ide o poslednú zápisnicu vo veci.

64. Podľa názoru kasačného súdu bol pritom tento postup správcu dane správny, keď z ustanovenia § 46 ods. 9 Daňového poriadku vyplýva, že daňová kontrola je skončená dňom doručenia protokolu daňovému subjektu (sťažovateľke), čo sa v danom prípade stalo dňa 30.10.2017. Podľa § 68 ods. 1 Daňového poriadku, vyrubovacie konanie začína dňom nasledujúcim po dni doručenia protokolu, t.j. v súdnej veci to bolo dňa 31.10.2017.

65. Dňa 09.01.2018 uskutočnil správca dane so sťažovateľkou prerokovanie jej pripomienok k protokolu (zo dňa 10.11.2017), o čom spísal zápisnicu. Podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku, rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane „do 15 dní odo dňa spísania poslednej zápisnice s daňovým subjektom“. Správca dane v zápisnici upovedomil sťažovateľku, že zápisnica zo dňa 09.01.2018 je tzv. poslednou zápisnicou, čo sťažovateľka zobrala na vedomie.

66. Následne, dňa 22.01.2018 (t.j. v lehote 15 dní odo dňa spísania poslednej zápisnice), vydal správca dane prvostupňové rozhodnutie, ktoré bolo sťažovateľke doručené dňa 24.01.2018.

67. Za daných okolností je potom logické, že správca dane nemohol pri vydávaní prvostupňového rozhodnutia (zo dňa 22.01.2018) prihliadať na vyjadrenie k zápisnici u prerokovaní pripomienok k protokolu (zo dňa 09.01.2018), t.j. k tzv. poslednej zápisnici vo vyrubovacom konaní, ktorej vyjadrenie bolo správcovi dane doručené až dňa 01.02.2018, t.j. fakticky už po tom, čo mu bolo doručené samotné prvostupňové rozhodnutie vydané vo vyrubovacom konaní.

68. Pre úplnosť kasačný súd uvádza, že s použiteľnosťou, resp. nepoužiteľnosťou vyjadrenia sťažovateľky doručeného správcovi dane dňa 01.02.2018 sa žalovaný vyjadril na str. 13 - 14 druhostupňového rozhodnutia (rozhodnutia žalovaného), ako aj s vecnou stránkou dokladov dodatočne predložených sťažovateľkou.

69. Vzhľadom na uvedené kasačný súd nemohol preto ako dôvodný vyhodnotiť ani ten kasačný bod sťažovateľky, podľa ktorého sa krajský súd nevysporiadal s predmetnou námietkou v texte rozsudku dostatočne, resp. správne, ako ani s tým, že by uvedená námietka sťažovateľky bola vecne opodstatnená.

47. Sťažovateľka tiež poukazovala na to, že krajský súd (rovnako ako žalovaný) do svojich rozhodnutí jednak neuviedli, čo mal vypovedať v rámci daňovej kontroly sťažovateľky p. G. a tieto rozhodnutia neobsahujú odôvodnenie, prečo boli vyjadrenia p. Sviatka vyhodnotené ako účelové s cieľom ovplyvniť daňovú kontrolu sťažovateľky. Rovnako aj v tomto prípade kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn.: 5Sžfk/64/2020 zo dňa 2. februára 2022 a uvádza:

71. Kasačný súd uvádza, že ani tomuto tvrdeniu sťažovateľky nie je možné prisvedčiť, keď z rozhodnutí orgánov verejnej správy jednoznačne vyplýva, čo malo byť obsahom výpovede svedka G.. Na str. 5 prvostupňového rozhodnutia správca dane s potrebnou mierou konkrétnosti uvádza, čo vypovedal menovaný svedok v rámci daňovej kontroly a následne odôvodňuje, prečo bola táto výpoveď svedka vyhodnotená za účelovú (osobitne poukazujúc na to, že jeho výpoveď bola inými dôkazmi obstaranými vo veci vyvrátená). Predmetné informácie sa následne premietli aj do odôvodnenia rozhodnutia žalovaného (konkrétne na str. 10).

72. Tvrdenie sťažovateľky o tom, že by sa rozhodnutia orgánov verejnej správy nevenovali tomu, čo bolo obsahom výpovede svedka G., resp. prečo bola táto výpoveď orgánmi verejnej správy vyhodnotená ako účelová, sa ukázala ako nepravdivá, a preto z vecného hľadiska kasačného prieskumu ako nedôvodná.

73. Krajskému súdu potom nie je možné vytýkať, že tento nedostatok neidentifikoval, keď v skutočnosti ani neexistoval, ako ani to, že on sám sa výpovedi svedka G. nevenuje (tak z hľadiska obsahu jeho výpovede, ako ani jej účelovosti), keď toto krajskému súdu ani neprináležalo. Krajský súd svedka G. nevypočúval, nerozhodoval vo veci samej (vyrubovacie konanie), a preto ani sám nemôže skúmať obsah výpovede daného svedka, resp. jeho účelovosť. Krajský súd sa môže v rámci súdneho prieskumu venovať výlučne tomu, či tento dôkaz bol braný do úvahy v rámci konania pred príslušnými orgánmi, či je tento dôkaz v odôvodnení špecifikovaný, resp. ako je hodnotený a prečo, či je odôvodnenie rozhodnutia orgánov verejnej správy v kontexte tohto dôkazu presvedčivé (a pod.) (...).

48. V súvislosti s touto námietkou kasačný súd poukazuje na bod 51 až 53 napádaného rozsudku, v ktorých sa správny súd vysporiadal s tým, prečo považoval výpoveď p. G. za účelovú. Správny súd uviedol, že tvrdenia p. G. je potrebné považovať za vyvrátené a spochybnené práve výsledkami daňových kontrol v spoločnostiach MS - KOV TRANS, s.r.o. a JOSTA s.r.o., s čím sa kasačný súd stotožňuje.

49. A nakoniec sťažovateľka považovala rozsudok krajského súdu za nezákonný aj z dôvodu, že akceptoval neprimerané bremeno kladené na sťažovateľku, pretože podľa jej názoru zákon jej nedáva právne prostriedky na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov alebo subdodávateľov. Poukázala pri tom na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie, podľa ktorej môže byť odmietnutý odpočet DPH len v prípade, že by vedela alebo mala vedieť, že v prípade dodávok ide o podvodné plnenia. Aj v tomto prípade kasačný súd odkazuje na časť odôvodnenia kasačného súdu v konaní sp. zn.: 5Sžfk/64/2020 zo dňa 2. februára 2022, s ktorou sa stotožňuje:

76. Kasačný súd v prvom rade uvádza, že pre účely priznania práva na odpočet DPH je potrebné rozlišovať medzi plnením formálnych kritérií pre tento úkon a plnením materiálnych predpokladov pre daný úkon. Osobitne je potrebné uviesť, že ani formálne bezchybná daňová, resp. účtovná dokumentácia nemusí bez ďalšieho znamenať, že právo na priznanie odpočtu DPH bude daňovému subjektu priznané.

77. Primárnym predpokladom pre odpočítanie DPH je totiž relevantné preukázanie toho, že zdaniteľné obchody, ktoré formálne daňový subjekt preukazuje vo vzťahu k správcovi dane príslušnými listinami, aj naozaj boli uskutočnené. Predkladanie daňových dokladov (najmä faktúr) pre účely priznania práva na odpočet DPH nepostačuje, keď kľúčovým pre realizáciu tohto úkonu je samotné dodanie tovaru a z tohto titulu vznik daňovej povinnosti na strane dodávateľa. (...)

81. Aj podľa názoru kasačného súdu, správca dane aj žalovaný v texte žalobou napadnutých rozhodnutí dostatočne odôvodnili, prečo, resp. na základe čoho nemajú preukázané dodanie tovaru, ako aj na legitímne pochybnosti, ktoré tento ich záver podčiarkujú. V prípade prvostupňového rozhodnutia je tieto úvahy správcu dane možné identifikovať najmä na str. 9-10 prvostupňového rozhodnutia (najmä body 1. až 4.) a následne na str. 11 a 12 prvostupňového rozhodnutia.

82. Správca dane pritom poukazuje nielen na negatívne dôkazy a na nedodané dôkazy zo strany daňových subjektov, na ktorých toto bremeno bolo (napr. celkovo absentujú doklady o preprave tovaru v reťazci FRIGO-STAV s.r.o. > JOSTA s.r.o. > MS-KOV TRANS s.r.o. > Eva Kocúrová), ale aj na skutkové okolnosti a dôkazy, ktoré svojou povahou negujú obchodné transakcie tvoriace základ zdaniteľných plnení (napr. dodávka tovaru medzi dodávateľom sťažovateľa a jeho dodávateľom mala byť hradená do pokladne (ERP), pričom správca dane v rámci daňovej kontroly zistil, že sa tak nemohlo stať, keďže primárny dodávateľ v danom čase takúto ERP nemal, ďalej je to napr. predloženie výpisov z bežného účtu o údajnej úhrade za tovary medzi sťažovateľkou a dodávateľom, avšak v žiadnom z týchto výpisov sa nenachádza potvrdenie o úhrade za prijaté faktúry vystavené v kontrolovanom období a pod.).

83. Z prvostupňového rozhodnutia pritom vyplýva, že správca dane sa oboznámil aj s dodatočne doloženými dokladmi zo strany sťažovateľky (napr. tzv. príjemky o dodávke tovaru od MS-KOV TRANS s.r.o.), avšak tieto sťažovateľka nepredložila na základe výzvy správcu dane na preukázanie deklarovaných zdaniteľných plnení, ale až dodatočne a aj to tak, že tieto príjemky neboli súčasťou účtovných a daňových dokladov a pod.

50. V súlade s vyššie uvedeným kasačný súd aj v tejto prejednávanej veci zastáva názor, že správca dane ako aj žalovaný presvedčivo preukázali, ako aj dostatočným spôsobom odôvodnili svoj záver o tom, že dodávateľ MS-KOV TRANS s.r.o. nemohol sťažovateľke dodať tovar tak, ako to bolo deklarované na faktúrach za obdobie október 2014. Preukázanie dodania tovaru žalovaný dôkladne analyzuje v žalobou napadnutom rozhodnutí, pričom s týmto skutkovým záverom sa kasačný súd stotožňuje.

51. Kasačný súd v súvislosti s námietkou sťažovateľky, že žalovaný akceptoval neprimerané dôkazné bremeno kladené na sťažovateľku, že nemá povinnosť kontrolovať svojich dodávateľov alebo subdodávateľov a že správca dane mal preukazovať podvodné konanie, pričom poukazuje na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj ako „SDEÚ“), pripomína, že právo na odpočítanie

DPH je podmienené splnením formálnych ako aj hmotnoprávných požiadaviek. Hmotnoprávne požiadavky vyplývajú z čl. 168 písm. a) Smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len ako „Smernica 2006/112“), pričom platí, že jednou z nich je podmienka, aby tovar alebo služby boli dodané osobou, ktorá má postavenie zdaniteľnej osoby.

52. Ako vyplýva z ustálenej judikatúry SDEÚ preukázanie uvedenej hmotnoprávnej podmienky - že tovar bol dodaný zdaniteľnou osobou - prislúcha daňovému subjektu, ktorý si uplatňuje právo na odpočítanie DPH (Ferimet, C-281/20, bod 38; Kemwater ProChemie, C-154/20, bod 33). SDEÚ zároveň k tomu dopĺňa, že zdaniteľná osoba je povinná predložiť objektívne dôkazy o tom, že tovar bol skutočne dodaný a služby boli skutočne poskytnuté na vstupe zdaniteľnými osobami pre potreby jej vlastných plnení podliehajúcich DPH, a v súvislosti s ktorými skutočne zaplatila DPH. Tieto dôkazy môžu okrem iného zahŕňať dokumenty, ktorými disponujú dodávatelia a poskytovatelia, od ktorých zdaniteľná osoba kúpila tovar alebo služby, za ktoré zaplatila DPH (Ferimet, C-281/20, bod 39; Kemwater ProChemie, C-154/20, bod 34).

53. Ako ďalej vyplýva z rozhodovacej činnosti SDEÚ, nestačí, aby skutočnosti o dodávateľovi vyplývali iba z faktúry, ako formálnej podmienky, ale zásada neutrality DPH vyžaduje, aby sa odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe priznalo len, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky. Na druhej strane opomenutie niektorých formálnych podmienok (napr. aj neuvedenie skutočného dodávateľa na faktúre) nemusí byť dôvodom na odmietnutie priznania odpočtu DPH, ak bolo preukázateľne dokázané splnenie hmotnoprávných podmienok (Kemwater ProChemie, C-154/20, bod 30 - 32).

54. V prejednávanvej veci však došlo zo strany správcu dane a žalovaného k spochybneniu jednej zo základných hmotnoprávných podmienok, ktorej preukázanie je na pleciah daňového subjektu, a to osoby dodávateľa, a tým teda aj jeho postavenia ako zdaniteľnej osoby. Tým, že správne orgány preukázali, že MS-KOV TRANS s.r.o. nemohol sťažovateľke dodať tovar tak, ako to bolo deklarovane na faktúrach, spochybnili aj jednu z hmotnoprávných podmienok - postavenie dodávateľa ako zdaniteľnej osoby. Správne orgány nepožadovali od sťažovateľky kontrolu subdodávateľov, ale preukázanie priameho dodávateľa sťažovateľky, čo je jej zákonnou povinnosťou, a preto na ňu neodôvodnene nepreniesli dôkazné bremeno tak, ako to tvrdí sťažovateľka.

55. Z judikatúry SDEÚ jasne v tejto súvislosti vyplýva, že treba rozlišovať medzi preukázaním hmotnoprávnej požiadavky práva na odpočítanie DPH na jednej strane a určením existencie podvodu na DPH na druhej strane (Ferimet, C-281/20, bod 41), čo však sťažovateľka v kasačnej sťažnosti spája. Hoci je potrebné sťažovateľke prisvedčiť, že spravidla nemožno vyžadovať od zdaniteľnej osoby, ktorá si chce uplatniť svoje právo na odpočítanie DPH, aby overila, či má dodávateľ dotknutých tovarov alebo poskytovateľ dotknutých služieb postavenie zdaniteľnej osoby, neplatí to v prípade, ak je preukázanie tohto postavenia nevyhnutné na overenie, či je splnená táto hmotnoprávna požiadavka práva na odpočítanie dane (Ferimet, C-281/20, bod 42; Kemwater ProChemie, C-154/20, bod 38). Preukázanie hmotnoprávných podmienok má teda prednosť pred povinnosťou daňových orgánov preukazovať že daňový subjekt vedel alebo mal vedieť, že poskytnutie uvedených tovarov alebo služieb súvisí s podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty. Všeobecnú povinnosť preukazovať podvod zo strany správcu dane kasačný súd nespochybnuje, ale v prejednávanvej veci nešlo o tento prípad, keďže sťažovateľka neuniesla dôkazné bremeno pri preukávaní hmotnoprávnej podmienky na odpočet DPH, a preto už nebo povinnosťou daňových orgánov preukazovať podvod.

56. Sťažovateľka aj po preukázaní zo strany daňových orgánov, že MS-KOV TRANS s.r.o. nemohol sťažovateľke dodať tovar tak, ako to bolo deklarovane na faktúrach, naďalej trvala na tom, že dodávateľom bola spoločnosť MS-KOV TRANS s.r.o., nepredložila správnym orgánom žiadne iné dôkazy o tom, že by ňou MS-KOV TRANS s.r.o. mala byť a nepredložila ani iné dôkazy o tom, že by ňou mohla byť iná zdaniteľná osoba, čo by v zmysle vyššie uvedeného mohlo napĺňať preukázanie hmotnoprávných podmienok na odpočet DPH, aj keď formálna podmienka (faktúra) splnená nebola.

Sťažovateľka však v tomto smere nevykonala žiadne kroky a dôkazné bremeno v tejto súvislosti, teda že dodávateľom bola zdaniteľná osoba, neunesla.

57. Len pre úplnosť kasačný súd uvádza, že si je vedomý najnovšej judikatúry SDEÚ, v zmysle ktorej nemožno zdaniteľnej osobe odoprieť uplatnenie práva na odpočítanie DPH z dôvodu, že skutočný dodávateľ dotknutých tovarov nebol identifikovaný a táto zdaniteľná osoba nepreukázala, že tento dodávateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby, ak zo skutkových okolností jasne vyplýva, že uvedený dodávateľ mal nevyhnutne toto postavenie (Kemwater ProChemie, C-154/20, bod 40). V prejednávanej veci však z okolností prípadu nevyplývalo, že na základe existujúcich skutkových okolností by nejakej inej osobe, identifikovateľnej ako skutočný dodávateľ, prináležalo postavenie zdaniteľnej osoby na základe vymedzenia v rozsudku SD EÚ z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 43).

58. Vzhľadom na vyššie uvedené považoval kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľky za nedôvodnú, a preto ju postupom podľa § 461 SSP zamietol.

#### IV.

##### Záver

59. Na základe vyššie uvedeného kasačný súd zhŕňa, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľky. Rozsudok správneho súdu považuje za v postačujúcej miere odôvodnený, vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci a nezistil ani nesprávny procesný postup správneho súdu, ktorý by nadobudol intenzitu zásahu do práva sťažovateľky na spravodlivý proces. Preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 v spojení s § 464 ods. 1 SSP ako nedôvodnú zamietol.

60. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že ju žiadnemu z účastníkov nepriznal, keďže sťažovateľka nemala úspech v kasačnom konaní a u procesne úspešného žalovaného nezistil výnimočné dôvody, pre ktoré by mohol spravodlivo požadovať náhradu trov konania (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP).

61. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie :**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.