

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 5Sžfk/51/2020  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4019200100  
Dátum vydania rozhodnutia: 03. 08. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Valašiková  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:4019200100.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Zuzany Mališovej a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): LANDIS SK, s.r.o., so sídlom Bancíkovej 1/A, Bratislava, IČO: 47 115 092, zastúpený advokátskou kanceláriou Nagy & Partners, s.r.o., so sídlom Športová 470/11, Galanta, IČO: 36 869 341, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 10264046/2018 zo dňa 19.12.2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 26S/17/2019-137 zo dňa 30. januára 2020, takto

### rozhodol:

Návrh na priznanie odkladného účinku kasačnej sťažnosti sa **z a m i e t a**.

Kasačná sťažnosť sa **z a m i e t a**.

Účastníkom konania sa náhrada trov kasačného konania **n e p r i z n á v a**.

### odôvodnenie:

I.

Konanie pred krajským súdom

1. Krajský súd v Nitre (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č. k. 26S/17/2009-137 zo dňa 30.01.2020 zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102640467/2018 zo dňa 19.12.2018, ktorým na odvolanie žalobcu potvrdil podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) (ďalej len „Daňový poriadok“) rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej len „správca dane“) č. 100769019/2018 zo dňa 19.04.2018, o vyrubení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie október 2014 v sume 26.080,- eur, podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku.

2. Krajský súd zistil, že správca dane na základe preverovania obchodného reťazca (podrobne opísaného a vyhodnoteného v odôvodnení jeho rozhodnutia) spoločností AXINET s.r.o. - HELEX HOLDING s.r.o. - žalobca - WORLD FLESH s.r.o. (CZ) - FUTURUM LABOR Kft. (HU) - AXINET s.r.o. konštatoval, že žalobca bol zapojený do reťazca spoločností zaoberajúcich sa obchodovaním s husacím perím, pričom zároveň zistil, že zdaniteľné obchody celého reťazca mali čisto umelý charakter a ich cieľom bolo získať daňovú výhodu. Správca dane dospel na základe vykonaného dokazovania preto k záveru, že žalobca porušil § 51 ods. 1 písm. a/ v nadväznosti § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ a § 43 ods. 1 a ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“), v dôsledku čoho mu neuznal uplatnené právo na odpočítanie dane vo výške 26.080,- eur a znížil hodnotu dodania tovarov s oslobodením od dane vo výške 143.440,- eura.

3. Reflektujúc, že žalobca rozdelil žalobné dôvody do dvoch skupín, krajský súd dôvodil, že v prvej skupine namietať proti záverom žalovaného a správcu dane o tom, že v konaní nebolo preukázané dodanie tovaru - husacieho peria žalobcovi od spoločnosti HELEX HOLDING s.r.o. a z toho vyplývajúcemu právnomu záveru o nesplnení hmotno-právnych podmienok stanovených zákonom č. 222/2004 Z.z. na uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. V druhej skupine žalobných dôvodov žalobca namietať proti záveru žalovaného a správcu dane o tom, že v konaní nebolo preukázané dodanie tovaru - husacieho peria žalobcom pre spoločnosť WORLD FLESH s.r.o. do iného členského štátu Európskej únie, a to Českej republiky, a z toho vyplývajúcemu právnomu záveru o nesplnení hmotno-právnych podmienok stanovených zákonom č. 222/2004 Z.z. na oslobodenie od dane pri dodaní tohto tovaru.

4. Krajský súd však obe skupiny žalobných dôvodov posudzoval spoločne, a to z dôvodu, že tak dodanie tovaru dodávateľom HELEX HOLDING s.r.o. žalobcovi a následné dodanie tohto tovaru žalobcom do iného členského štátu - Česka - spoločnosti WORLD FLESH s.r.o., boli súčasťou jedného reťazca obchodov s rovnakým tovarom, ako aj z dôvodu, že žalobcom vymedzené obe skupiny žalobných dôvodov boli založené na obdobnej argumentácii (napr. rozsahu dôkazného bremena žalobcu, nemožnosti zodpovedať za konanie dodávateľa, resp. odberateľa, námietkach nesprávneho vyhodnotenia dokazovania a pod.).

5. Krajský súd konštatoval, že správca dane vykonal v rámci daňovej kontroly, ako aj v na ňu nadväzujúcom vyrubovacom konaní rozsiahle dokazovanie, predmetom ktorého bolo preverenie tak reálneho uskutočnenia zdanieľných obchodov, deklarovanych na faktúrach od dodávateľa HELEX HOLDING s.r.o. a rovnako tak reálne uskutočnenie obchodov, deklarovanych na odberateľských faktúrach predložených žalobcom (teda preverenia dodania tovaru nadobudnutého od dodávateľa HELEX HOLDING s.r.o. českej spoločnosti WORLD FLESH s.r.o.).

6. V súvislosti s preukazovaním splnenia podmienok stanovených v § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. sa krajský súd zameril na výpoveď konateľa deklarovaneho dodávateľa - spoločnosti HELEX HOLDING s.r.o., ktorým bol maďarský občan Rajmund Szabó, zabezpečenej v rámci medzinárodnej výmeny informácií (MVI). Svedok nevedel uviesť, kto objednal prepravu tovaru, kto ju zaplatil, ani cenu, za akú tovar nakúpil. Tovar bol dodaný, vyložený v sklade Chotín a následne prevezený, pričom neuviedol kam. Svedok neuviedol žiadne meno akejkoľvek zúčastnenej osoby. Krajský súd výpoveď svedka vyhodnotil ako nedôveryhodnú a nepreukazujúcu, že by boli dodávky tovaru žalobcovi dodané tak, ako to bolo deklarované na preverovaných faktúrach. Výpoveď podľa názoru súdu umocnila pochybnosti o reálnom uskutočnení deklarovanych dodávok tovaru. S poukazom na súdnu prax najvyššieho súdu sa nestotožnil s tým, že by samotná takáto svedecká výpoveď, v rámci ktorej svedok len všeobecne potvrdí dodanie tovaru kontrolovanému daňovému subjektu, bola dostatočným dôkazom (príp. aj v spojení s účtovnými dokladmi - faktúrami) o dodávke tovaru. Mal za to, že nie je vierohodná taká výpoveď svedka, ktorá je ako celok všeobecná, neurčitá a ak svedok nie je schopný ohľadom sporných obchodných prípadov uviesť žiadne konkrétne okolnosti a ani predložiť dokumenty podporujúce jeho výpoveď. Takáto výpoveď nie je preto dostatočným dôkazom toho, že k uskutočneniu zdanieľného obchodu došlo tak, ako tvrdí kontrolovaný daňový subjekt (m. m. rozsudok Nejvyššího správného soudu ČR, č.k. 4 Afs 14/2016-68, publikovaný v Zbierke rozhodnutí Nejvyššího správného soudu ČR ako judikát pod č. 2944/2016).

7. V dôsledku uvedeného sa krajský súd stotožnil s orgánmi verejnej správy, že v preskúmvanej veci vznikli dôvodné pochybnosti o reálnom uskutočnení deklarovanych dodávok tovarov žalobcovi, ktoré si vyžadovali, aby správca dane preveroval celý obchodný reťazec a v rámci toho teda aj zisťoval skutočnosti týkajúce sa nielen existencie tovaru, ale aj jeho pôvodu. Správca dane má totiž právo preveriť pôvod tovaru ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti (obdobne III. právna veta judikátu R 39/2018).

8. Preverenie celého obchodného reťazca (definovaného v bode 2 predmetného rozsudku) bolo správcou dane zistené, že spoločnosť AXINET s.r.o., ktorá mala predmetný tovar dodať spoločnosti HELEX HOLDING s.r.o. (teda dodávateľovi žalobcu), daňové priznanie za kontrolované zdaňovacie obdobie nepodala a daň neodviedla. V reťazci vystupovala ako fiktívny dodávateľ, nekontaktný už od decembra 2013, ktorý daňové priznania k DPH nepodával. V období október 2014 fiktívne, bez pečiatky a bez podpisu vystavila faktúry za dodanie husacieho peria, kde bola vyčíslená DPH v sume 28.180,80

eura. Už v máji 2014 bola tejto spoločnosti zrušená registrácia k DPH. Na základe týchto zistení správne žalovaný uviedol, že spoločnosť AXINET s.r.o. nemohla v kontrolovanom zdaňovacom období október 2014 dodať tovar - husacie perie, ktorý bol uvedený na faktúrach, pre odberateľa HELEX HOLDING s.r.o. Spoločnosť AXINET s.r.o. v danom období totiž nevykonávala žiadnu podnikateľskú činnosť. Za kontrolované zdaňovacie obdobie nedeklarovala žiaden nákup ani predaj tovaru. Spoločnosť HELEX HOLDING s.r.o. si uplatnila v zdaňovacom období október 2014 odpočítanie dane z uvedených fiktívnych faktúr od dodávateľa AXINET s.r.o. v celkovej sume 28.180,80 eura, teda uplatnila si odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúr od odberateľa, ktorý nebol platcom DPH.

9. Krajský súd preto konštatoval, že správca dane vykonaným dokazovaním jednoznačne spochybnil samotnú existenciu a pôvod tovaru, pričom tieto pochybnosti sa žalobcovi nepodarilo vyvrátiť, čím neuniesol dôkazné bremeno preukázania naplnenia hmotnoprávných podmienok vyplývajúcich z § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. Bolo pritom povinnosťou žalobcu vzniknuté dôvodné pochybnosti o reálnosti dodania tovaru odstrániť predložením dôkazov, ktoré by v súhrne preukázali pravdivosť jeho tvrdení o tom, že so sporným tovarom skutočne obchodoval a že mu bol skutočne dodaný, a to práve osobou uvedenou na preverovaných faktúrach ako dodávateľ.

10. Za tohto stavu a s prihliadnutím na samotné tvrdenie žalobcu, že odberateľovi - českej spoločnosti WORLD FLESH s.r.o. dodal tovar - husacie perie, ktoré nadobudol od spoločnosti HELEX HOLDING s.r.o., ktorého pôvod, reálna existencia a dodanie žalobcovi správca dane dôvodne na základe rozsiahleho vykonaného dokazovania spochybnil, boli dané dôvodné pochybnosti správcu dane aj o dodávkach tohto tovaru žalobcom českej spoločnosti WORLD FLESH s.r.o., v súvislosti s ktorými si uplatnil nárok na oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH. Aj v tomto prípade bolo pritom na žalobcovi dôkazné bremeno, aby predložil dôkazy preukazujúce splnenie rozhodujúcej podmienky pre oslobodenie od dane podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z.z. a to, že tovar bol prepravený z tuzemska do iného členského štátu a že nadobúdateľom deklarovaneho dodania sporného tovaru je práve tá spoločnosť, ktorá je deklarovaná na sporných odberateľských faktúrach ako odberateľ a že táto spoločnosť je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte tak, ako je to uvedené v § 43 ods. 1 zákona o DPH. Toto dôkazné bremeno žalobca neuniesol.

11. Krajský súd ďalej uviedol, že správca dane zistil, že spoločnosť WORLD FLESH s.r.o., ktorej mal práve žalobca dodať husacie perie, mala tovar následne predávať bez akejkoľvek pridanej hodnoty maďarskej spoločnosti FUTURUM LABOR Kft., ktorá následne tovar predávala späť na územie Slovenskej republiky, a to spoločnosti AXINET s.r.o. do Chotína. Spoločnosť WORLD FLESH s.r.o. podľa zistení nevykonávala ekonomickú činnosť a sídlila na virtuálnej adrese, pričom tieto zistenia boli českou finančnou správou poskytnuté len niekoľko mesiacov po októbri 2014 (v auguste 2015). Spoločnosť AXINET s.r.o. bola v čase, kedy jej spoločnosť FUTURUM LABOR Kft. deklarovala dodanie peria, už nekontaktná, so zrušenou registráciou pre DPH, nevykonávajúca žiadnu podnikateľskú činnosť. Uvedená preprava tovaru od dodávateľa FUTURUM LABOR Kft. spoločnosti AXINET s.r.o. do Chotína mala byť vykonaná aj podľa informácií poskytnutých E. J., zástupcom spoločnosti FUTURUM LABOR Kft. (ktorý bol súčasne bratom Rajmunda Szabóa, konateľa dodávateľa žalobcu - spoločnosti HELEX HOLDING s.r.o.), kamiónom E. R. N. s EČV P.-XXX. Tento kamión mala spoločnosť FUTURUM LABOR Kft. prenajatý od spoločnosti Erkálos-Trade Kft. Účtovné doklady spoločnosti FUTURUM LABOR Kft. a Erkálos-Trade Kft. nepotvrdzujú vykonanie trasy medzi dedinami uvedenými na CMR listoch. E. J. uviedol, že on pokryl vzdialenosť podľa CMR listov, toto tvrdenie však nebolo ničím preukázané.

12. Krajský súd sa stotožnil so závermi orgánov verejnej správy, že žiadna zo spoločností v obchodnom reťazci neuviedla krajinu pôvodu, tovar nebol nikde vyrobený, nebola zistená spoločnosť ani krajina konečnej spotreby a tovar sa nespotebúval, ale bol v neustálom obehu, dospeli k správne mu záveru, že sa jedná o typický obchodný reťazec, ktorý má všetky znaky karuselového podvodu, postaveného (len) na formálnom splnení zákonných podmienok pre uplatnenie nadmerného odpočtu u dodávateľov aj odberateľov daňového subjektu.

13. Vo vzťahu k žalobcom deklarovanej dodávke tovaru spoločnosti WORLD FLESH s.r.o. krajský súd poukázal na výpoveď svedka A. A., ako bývalého zamestnanca spoločnosti FILAD s.r.o., ktorá bola podľa zistení českej finančnej správy vlastníkom použitých dopravných prostriedkov na prepravu tovaru z Chotína do skladu spoločnosti WORLD FLESH s.r.o. v Hodoníne a ktorú objednala spoločnosť WORLD FLESH s.r.o. Zo záznamov o prejazde vozidiel do areálu skladu bolo zistené, že dňa 07.10.2014

vošlo do areálu skladu vozidlo s EČV P. a dňa 09.10.2014 a 14.10.2014 vozidlo s EČV F.. Aký tovar viezli, ako bol tento tovar balený a v akom množstve bol uskladnený však výpoveďou zistené nebolo. A. A. vypovedal, že spoločnosť WORLD FLESH s.r.o. nepozná. Z jeho výpovede teda nebolo možné vyvodiť akékoľvek priame závery o tom, od koho, pre koho tovar prepravoval, pričom tieto skutočnosti boli právne významné, keďže samotná dodávka tovaru do iného členskej štátu by nepreukazovala bez ďalšieho splnenie hmotno-právnych podmienok pre vznik nároku na uplatnenie oslobodenia od dane, keďže touto je aj to, že dodávateľom tovaru, uvedeným na faktúre, je dodaný predmetný tovar práve tej spoločnosti, ktorá je deklarovaná na sporných odberateľských faktúrach ako odberateľ a že táto spoločnosť je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte. Správny súd výpoveď svedka A. A. nepovažoval za dostatočne vierohodnú, z dôvodu, že svedok po prvotnej výpovedi týkajúcej sa prepravy tovaru bol konfrontovaný o rozporných zisteniach správcu dane, ku ktorým nebol schopný podať vysvetlenie. Aj vzhľadom na uvedené logicky neodôvodnené rozpory vo výpovedi týkajúce sa miesta nakladania tovaru medzi tým, čo uvádzal pred tým, ako mu správca dane predložil obstarané detailné výpisy z mýtného systému a po tom, nepovažuje ani správny súd výpoveď tohto svedka za dostatočný vierohodný dôkaz preukazujúci vo vzťahu k žalobcovi, či už to, že deklarovaný tovar podľa ním predložených dodávateľských faktúr mu bol dodaný práve spoločnosťou HELEX HOLDING s.r.o. alebo (a to najmä) že dodávateľom spoločnosti WORLD FLESH s.r.o. (ktorej mal byť deklarovaný tovar nadobudnutý žalobcom od spoločnosti HELEX HOLDING s.r.o. následne dodaný) je práve žalobca.

14. Na tomto základe sa potom krajský súd v plnom rozsahu stotožnil so skutkovými, ako i právnymi závermi správcu dane a žalovaného o tom, že žalobca vykonanými dôkazmi nepreukázal, že by mu bol tovar podľa preverovaných dodávateľských faktúr reálne dodaný, a to platiteľom dane - deklarovaným dodávateľom spoločnosťou HELEX HOLDING s.r.o. (v dôsledku čoho mu nevzniklo právo na odpočítanie dane) a ani to, že by tovar nadobudnutý od tohto dodávateľa žalobca následne dodal spoločnosti WORLD FLESH s.r.o. do Českej republiky (v dôsledku čoho mu nevzniklo právo na oslobodenie od dane). Dôkazy, výlučne na ktoré sa žalobca odvolával, totiž z už vyššie uvedených dôvodov nepreukazujú žalobcom tvrdené a v daňovom priznaní uvedené skutočnosti.

15. Krajský súd k žalobným námietkam týkajúcich sa zodpovednosti žalobcu za správanie obchodných partnerov, v súvislosti s ktorými konštatoval, že žalobca nepreukázal, že by si svojich obchodných partnerov riadne preveril, napr. že by si zabezpečil dôveryhodné recenzie dodávok tovarov, že by sa oboznámil s ich postavením na trhu, bonitou, resp. že by vykonal iné vhodné opatrenia. Odoberateľa, spoločnosť WORLD FLESH s.r.o. si overil iba z toho hľadiska, či je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte, čo však nemožno považovať za dostatočné. Žalobca si podľa názoru súdu musel byť vedomý, že zanedbaním prijatia zmienovaných opatrení, ktoré možno od neho spravodlivo požadovať, sa v budúcnosti vystavuje riziku dôkaznej núdze, keďže u jeho dodávateľov, resp. odoberateľov nemusia byť takéto dôkazy z akýchkoľvek dôvodov neskôr zabezpečené.

16. Vo vzťahu k namietanému odklonu od právnych záverov Súdneho dvora Európskej únie týkajúcich sa doktríny zneužitia práva (napr. rozhodnutie vo veci Max Pen C-18/13) len uviedol, že správca dane by tieto závery musel zohľadniť iba za predpokladu, že by bolo preukázané uskutočnenie zdaniteľných plnení, teda, že deklarované zdaniteľné obchody skutočne prebehli a ich materiálne výsledky reálne existujú, čo však v prejednávanej veci zistené nebolo.

17. Vo vzťahu k ostatným námietkam krajský súd skonštatoval ich nedôvodnosť, keďže z rozhodnutia správcu dane i žalovaného vyplýva, že obsahujú dostatok relevantných skutkových zistení, vyplývajúcich z vykonaného dokazovania, ktoré sú zrozumiteľne v odôvodneniach rozhodnutí uvedené, a preto krajský súd tieto nepovažuje za nepreskúmateľné. Z vykonaných dôkazov, na ktorého poukazuje žalobca (ktorý z nich vyvodzuje iné závery) dospel k jednoznačnému záveru o tom, že správca dane i žalovaný postupovali pri hodnotení vykonaného dokazovania v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov, tak ako je normatívne vyjadrená v § 3 ods. 3 Daňového poriadku a interpretovaná v judikatúre (bod 20.2. odôvodnenia napadnutého rozsudku). Navyiac, hoci žalobca v žalobe nedôvodne namieta nedostatočné zistenie skutkového stavu, tak v samotnej žalobe neuviedol jediný konkrétny dôkaz, či úkon, ktorý v preskúvanom konaní navrhoval, a ktorý by správca dane napriek tomu nevykonal.

18. Krajský súd odmietol námietky žalobcu, že by orgány verejnej správy svoje rozhodnutia založili na nekontaktnosti dodávateľa, či jeho odberateľa. Naopak, svoje rozhodnutia založili na početných zisteniach vyplývajúcich z rozsiahlo vykonaného dokazovania, v rámci ktorého preverovali po vzniku

pochybností o dodávke tovaru žalobcovi práve jeho dodávateľom správne celý obchodný reťazec, v rámci ktorého správca dane zisťoval skutočnosti týkajúce sa nielen existencie tovaru, ale aj jeho pôvodu. Deklarované dodávky neboli spochybnené z dôvodu, že by tieto spoločnosti boli nekontaktné, ale práve v dôsledku zistení o tom, že samotný dodávateľ žalobcu, spoločnosť HELEX HOLDING s.r.o., ktorú si práve žalobca vybral ako obchodného partnera, nemohla nadobudnúť deklarovaný tovar, ktorý mala dodať žalobcovi, od spoločnosti AXINET s.r.o. tak, ako to vyplývalo z jej účtovníctva. Zároveň nemožno dať za pravdu žalobcovi, že by správca dane alebo žalovaný od neho požadovali akékoľvek doklady, ktoré by mal zabezpečiť od ktoréhokoľvek daňového subjektu v kontrolovanom obchodnom reťazci. Naopak, všetky dôkazy týkajúce sa iných subjektov ako žalobcu zabezpečoval správca dane, a to aj bez návrhu žalobcu, v záujme náležitého zistenia skutkového stavu veci v súlade so zásadou objektívnej pravdy.

## II.

### Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

19. Voči rozsudku krajského súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, navrhujúc rozsudok zmeniť tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102640467/2018 zo dňa 19.12.2018, ako aj rozhodnutie správcu dane č. 100769019/2018 zo dňa 19.04.2018, sa zrušujú a vec sa vracia správcovi dane na ďalšie konanie.

20. V odôvodnení podanej kasačnej sťažnosti vágne a stručne zrekapituloval skôr uvedené žalobné body, ktorými nesúhlasil s právnym posúdením veci zo strany krajského súdu.

21. Namietal, že žalovaný mu opakovane uvádzal, že ako daňový subjekt má povinnosť obstarat' si dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukaznosť deklarovaného zdaniteľného plnenia, avšak ďalej mu už neuviedol, čo konkrétne mal predložiť za účelom splnenia si tejto povinnosti. Sťažovateľ pritom predložil všetky dôkazy a listiny predpokladané príslušnými právnymi predpismi, ktoré podľa jeho názoru preukazujú jeho nárok na priznanie odpočítania DPH. Požadovať potom dôkazy aj nad rámec zákonnej povinnosti zo strany štátneho orgánu a to bez konkretizovania, o čo by sa malo jednať, je nezákonným postupom zo strany orgánu verejnej správy a teda aj následné rozhodnutia trpia nezákonnosťou.

22. K vyčítanej nekontaktnosti dodávateľa zrekapituloval, že nenesie a ani nemôže niesť zodpovednosť za svojho dodávateľa, a preto je založenie napadnutých rozhodnutí na tejto skutočnosti nezákonné. Naopak, sťažovateľ bol toho názoru, že splnil všetky zákonom vyžadované požiadavky na uplatnenie práva na odpočet DPH a toto právo si uplatnil oprávnene.

23. V kontexte preukázania deklarovaného plnenia namietal, že správcovi dane poskytol presné a úplné informácie o dodaní tovaru. Pre sťažovateľa bolo podstatné, že ním objednané plnenia boli riadne uskutočnené na základe čoho boli následne vyhotovené faktúry, ktoré boli sťažovateľom aj uhradené. Uvedeným teda preukázal, že došlo k fyzickému dodaniu tovaru.

24. Sťažovateľ navyše predložil všetky dodávateľské faktúry vyhotovené v súlade so zákonnými požiadavkami, čím splnil Ďalšiu zo zákonných podmienok priznania práva na odpočet DPH.

25. Záverom navrhol, aby kasačný súd priznal kasačnej sťažnosti odkladný účinok, dôvodiac, že prípadný výkon napadnutého rozhodnutia by mal pre neho likvidačný charakter a existuje možnosť, že by mohol byť vystavený riziku trestného stíhania pre trestný čin nezaplatenia dane.

26. Žalovaný svoje právo na vyjadrenie sa ku kasačnej sťažnosti napriek výzve krajského súdu nevyužil.

## III.

### Konanie na kasačnom súde

27. Prejednávaná vec bola dňa 20.08.2020 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky - ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie - podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie sudcovi 24Sžfk - sp.

zn. 5Sžfk/51/2020. S účinnosťou od 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejedávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

28. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/ SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

29. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane začal dňa 20.01.2015 u sťažovateľa daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobia október 2014, so zameraním sa na preverenie obchodného reťazca spoločností AXINET s.r.o. - HELEX HOLDING s.r.o. - žalobca - WORLD FLESH s.r.o. (CZ) - FUTURUM LABOR Kft. (HU) - AXINET s.r.o, v rámci ktorého bol žalobca zapojený do reťazca spoločností zaoberajúcich sa obchodovaním s husacím perím. Správca dane zistil, že deklarované dodania tovarov na základe faktúr č. 1002014 zo dňa 21.10.2014, č. 0972014 zo dňa 14.10.2014, č. 0962014 zo dňa 09.10.2014, č. 0952014 zo dňa 07.10.2014, v ktorých žalobca vystupoval ako odoberateľ vo vzťahu k spoločnosti HELEX HOLDING s.r.o., a následne deklarované dodania tovarov na základe odberateľských faktúr č. 20140059 zo dňa 07.10.2014, č. 20140064 zo dňa 14.10.2014 a č. 20140065 zo dňa 21.10.2014, kde sťažovateľ vystupoval ako dodávateľ spoločnosti WORLD FLESH s.r.o. (CZ) ) mali umelý charakter a ich jediným cieľom bolo získať daňovú výhodu. Podrobný priebeh celého administratívneho konania krajský súd vyčerpávajúco zhrnul v bodoch 1 až 7.14 napadnutého rozsudku, na ktorý kasačný súd odkazuje a nebude ho osobitne rekapitulovať.

#### IV.

##### Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

30. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

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

32. Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej vety a ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení účinnom od 01.01.2018 do 31.12.2018, Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníak.

33. Podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení účinnom od 01.01.2018 do 31.12.2018, oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

34. Podľa § 43 ods. 5 ods. a/ až d/ zákona č. 222/2004 Z.z. v znení účinnom od 01.01.2018 do 31.12.2018, platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4

a) kópiou faktúry,

b) dokladom o odoslaní tovaru, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ poštovým podnikom, alebo kópiou dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené odberateľom alebo osobou ním poverenou prevzatie tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ osobou inou ako poštovým podnikom; ak platiteľ takú kópiu dokladu o preprave tovaru nemá, prevzatie tovaru v inom členskom štáte je povinný preukázať iným dokladom,

c) potvrdením o prijatí tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ alebo odberateľ,

d) inými dokladmi, najmä zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar, dokladom o platbe za prepravu tovaru.

35. Podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. v znení účinnom od 01.01.2018 do 31.12.2018, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. 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.

36. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. v znení účinnom od 01.01.2018 do 31.12.2018, 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.

37. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti, po preskúmaní napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného administratívneho spisu, nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov krajského súdu, na ktoré odkázal v odôvodnení napadnutého rozsudku a ktoré vytvárajú dostatočný podklad pre vyslovenie zamietavého výroku o podanej správnej žalobe.

38. S ohľadom na vymedzenie kasačných bodov pristúpil kasačný súd k preskúmaniu rozsudku krajského súdu, pričom v úvode svojich právnych úvah má za potrebné zamerať sa na kvalitatívny rozmer podanej kasačnej sťažnosti. Sťažovateľ v podanej kasačnej sťažnosti nevymedzil žiadne nové sťažnostné body, s ktorými by sa krajský súd v napadnutom rozsudku riadne nevysporiadal a neposkytol účastníkom konania komplexné odôvodnenie. Navyiac, sťažnostné body, ktoré sťažovateľ naformuloval, sú len všeobecnými argumentami, z ktorých len neurčito vyplýva nesúhlas sťažovateľa s právnym posúdením veci zo strany krajského súdu, avšak bez konkrétnejšieho obsahu. Síce sa javí, že kasačná sťažnosť smeruje voči právnemu posúdeniu krajského súdu vo všetkých otázkach uplatnených sťažovateľom v podanej žalobe, no z odôvodnenia vyplýva, že sťažovateľ sa zmieňuje iba v súvislosti s naplnením podmienok na priznanie práva na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. a oslobodenie od dane podľa § 43 úplne opomína.

39. Kasačný súd v tejto súvislosti zdôrazňuje, že Správny súdny poriadok stanovuje pre uplatnenie kasačnej sťažnosti prísne podmienky vo vzťahu k vymedzeniu kasačných dôvodov podľa § 440 ods. 1 SSP. Z ustanovenia § 440 ods. 2 vyplýva, že v prípade uplatnenia kasačného dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP je sťažovateľ povinný uviesť právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a rovnako tak uviesť v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Kasačný súd uvádza, že pod právnym posúdením možno rozumieť činnosť súdu, pri ktorej zo skutkových zistení vyvodzuje právne závery a aplikuje konkrétnu právnu normu na takto zistený skutkový stav. Nesprávnym právnym posúdením je potom omyl súdu pri aplikácii práva na zistený skutkový stav.

40. Zo sťažovateľom naformulovaných sťažnostných bodov vyplýva, že vyššie uvedené atribúty nenaplnil, keď do jej obsahu neuviedol ani toľko, aby bolo možné sa k nemu zo strany kasačného súdu bližšie a nad rámec toho, čo uviedol krajský súd, vyjadriť. Sťažovateľ neposkytol žiadne argumenty prečo je právne posúdenie krajského súdu nesprávne. Obmedzil sa iba na neurčité tvrdenia, že postup správcu dane bol nezákonný v dôsledku čoho trpí nezákonnosťou aj následné rozhodnutie, že nezodpovedá za nekontaktnosť dodávateľa a odberateľa a že naplnil všetky požiadavky na priznanie práva na

odpočítanie DPH v súlade s § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. Na to, aby sa nimi mohol kasačný súd bližšie zaoberať, mali na ne nadväzovať sťažovateľove hlbšie úvahy vymedzujúce namietanú nesprávnosť právneho posúdenia prejednáwanej veci. Kasačný súd pritom nemá a v prejednáwanej veci ani nemôže hľadať za sťažovateľa dôvody, aby bola jeho kasačná sťažnosť úspešná.

41. Iba z bodu týkajúceho sa vykonaného dokazovania, bol kasačný súd schopný vyvodiť konkrétnejšiu námietku, podľa ktorej krajský súd neposkytol sťažovateľovi výpočet dôkazov, ktoré mal v daňovom konaní predložiť v záujme preukázania naplnenia podmienok na priznanie odpočítania DPH. Sťažovateľ trval na tom, že predložil všetky dôkazy, ktoré preukazujú jeho nárok a ktoré sú vyžadované príslušnými právnymi predpismi. Vyžadovať niečo nad rámec preto nebolo náležité.

42. Kasačný súd v tejto súvislosti konštatuje, že sťažovateľ sa v odôvodnení kasačnej sťažnosti pokúšal nastoliť situáciu, kedy za vyčerpanie svojho dôkazného bremena (a teda aj osvedčenie dôvodnosti uplatneného práva na odpočítanie DPH) je možné považovať stav, v ktorom ako daňový subjekt uplatňujúci si právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty preukázal iba splnenie formálnych podmienok, predovšetkým predložením sporných faktúr vystavených deklarovaným dodávateľom a pre deklarovaného odberateľa. Takéto ponímanie je však za stavu, kedy bolo reálne dodanie tovarov správcou dane účinne spochybnené, neudržateľné. Sťažovateľ si musel byť vedomý, že vo svetle skutočností zistených v priebehu vyhodnocovania dôkazov môže byť materiálna existencia plnenia spochybnená (o čom bol priebežne oboznamovaný zo strany správcu dane) v dôsledku čoho sa dôkazné bremeno opätovne preniesie na daňový subjekt. V reakcii na spochybnenie existencie materiálneho plnenia sťažovateľ navyše nepredložil žiadne ďalšie dôkazy a obmedzil sa iba na argumentáciu zameranú na (podľa neho) správnu interpretáciu prenášania dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcou dane, ktorá je však irelevantná.

43. Správca dane a daňové subjekty vykonávajú úkony na dosiahnutie relatívne spoločného cieľa, ktorým je správne určenie a vybratie dane v súlade s hmotnoprávnymi predpismi. Je nutné si uvedomiť postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustáľuje zistený skutkový stav. Nemožno prenášať na správcu dane povinnosť špecifikovať a vymedziť také konkrétne dôkazy, ktoré má daňový subjekt predložiť za účelom preukázania reálneho dodania tovarov a služieb deklarovaným dodávateľom, alebo deklarovaneému odberateľovi, v dôsledku čoho by mu potom právo na odpočítanie DPH vzniklo. Tento cieľ je v záujme daňového subjektu, ktorý tvrdí, že mu právo na odpočítanie DPH svedčí. Nie je presne predpísané, aké dôkazy je potrebné za týmto účelom predložiť, vždy to závisí od konkrétnej dôkaznej situácie a charakteru dokazovaných skutočností, pričom je to práve daňový subjekt, ktorý má možnosť obstarat' si dostatočný počet dôkazov, ktoré považuje za vhodné a účelné na preukázanie jeho tvrdení. Správca dane navyše nemôže s istotou vedieť, akými konkrétnymi dôkazmi daňový subjekt disponuje a preto nie je dôvodné aby ho inštruoval akýmkoľvek taxatívnym alebo demonštratívnym výpočtom. Daňový subjekt môže a má predložiť také dôkazy, ktoré korešpondujú s ustanovením § 24 ods. 4 prvá veta Daňového poriadku, podľa ktorého dôkazom môže byť 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.

44. Kasačný súd uzatvára, že po vyhodnení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne zistili skutkový stav, dôkazy, ktoré správca dane nadobudol v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, riadne vyhodnotili a vysporiadali sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľa. Argumentácia sťažovateľa uvedená v kasačnej sťažnosti zároveň nebola v žiadnom smere spôsobilá spochybniť závery krajského súdu, ktoré sú obsiahnuté v odôvodnení napadnutého rozsudku. V dôsledku uvedeného kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu, pričom nezistil žiaden dôvod na jeho zmenu alebo zrušenie, a preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

45. Záverom kasačný súd pre úplnosť dodáva, že o podanom návrhu na priznanie odkladného účinku kasačnej sťažnosti, ktorý bol obsiahnutý ako jej súčasť, rozhodol tak, že ho zamietol z dôvodu, že v

súlade s ustanovením § 446 ods. 2 písm. a/ SSP má kasačná sťažnosť odkladný účinok ex lege, pričom tento nastal okamihom jej podania.

46. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že sťažovateľovi, ktorý nemal v konaní o kasačnej sťažnosti úspech, nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a contrario SSP). Žalovanému orgánu verejnej správy kasačný súd nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal, keďže to nemožno spravodlivo požadovať a v súvislosti s kasačným konaním žalovanému orgánu verejnej správy ani trovy nevznikli (§ 467 ods. 1 v spojení s § 168 SSP).

47. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku **n i e** j e prípustný opravný prostriedok.