

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 3Sfk/88/2023  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200250  
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 09. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Zuzana Šabová  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:4021200250.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. a zo sudcov JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Michala Dzurdzika, PhD. v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): CORAL, spol. s.r.o., so sídlom Novozámocká 207, 951 12 Ivanka pri Nitre, IČO: 34 122 419, právne zastúpený advokátkou: JUDr. Svetlana Kšiňanová, PhD., Štefánikova tr. 4, 949 01 Nitra, IČO: 51 019 922, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100293118/2021 zo dňa 22. februára 2021, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/69/2021-124 z 2. mája 2023, takto

### rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/69/2021-124 z 2. mája 2023 mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100293118/2021 zo dňa 22. februára 2021 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Nitra č. 101349553/2020 zo dňa 24. augusta 2020 zrušuje a vec vracia Daňovému úradu Nitra na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi priznáva právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania ako aj konania pred správnym súdom.

### odôvodnenie:

#### I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Nitra (ďalej aj ako „správca dane“) rozhodnutím č. 101349553/2020 zo dňa 24. augusta 2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), na základe vykonanej daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie január - apríl 2012, jún - december 2012, január - december 2013 a január - február 2014, z ktorej vyhotovil protokol č. 101801894/2017 z 21. augusta 2017, podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“), určil žalobcovi rozdiel v sume 211.793,22 eur na DPH, nepriznal nadmerný odpočet v sume 209.554,84 eur a vyrubil daň v sume 2.238,38 EUR za zdaňovacie obdobie júl 2013. Správca dane svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno v daňovom konaní, keď nepreukázal, že sa deklarované zdaniteľné obchody uskutočnili (teda nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH) a zároveň mal správca dane za to, že vykonané dokazovanie preukazuje skutočnosť, že žalobca sa zúčastnil na obchodnom reťazci, ktorého účelom bolo zakrytie podvodov s DPH. Uvedený záver správca dane konštatoval v spojitosti s dodávateľmi kuracieho mäsa od dodávateľov Peter Štepánek, s.r.o. (ďalej len „dodávateľ 1“) a NEXT TRADE, s.r.o. (ďalej „dodávateľ 2“) a NEXT TRADE SLOVAKIA, s.r.o. (ďalej „dodávateľ 3“).

2. Žalovaný rozhodnutím č. 100293118/2021 zo dňa 22. februára 2021 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný mal za to, že (I) žalobca neuniesol vlastné dôkazné bremeno, (II) žalobca mal využiť možnosť preveriť si subdodávateľov a dodávateľov, (III) nebola preukázaná realizácia obchodných transakcií,

keďže dodávateľa, resp. subdodávateľa boli nekontaktní, (IV) preukázanie obchodu len faktúrami či inými listinami nebolo postačujúce a (V) uskladnenie tovaru v Mraziarňach Sládkovičovo nepreukazovalo kto bol majiteľom tovaru.

II. Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

3. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu na Krajský súd v Nitre (ďalej len „správny súd“), ktorou sa domáhal (I) priznania odkladného účinku správnej žalobe, (II) zrušenia napadnutého rozhodnutia v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie a (III) priznania nároku na náhradu trov konania.

4. Žalobca v správnej žalobe uviedol, že (I) dôkazné bremeno daňového subjektu je limitované § 24 Daňového poriadku, (II) bolo preukázané dodanie tovaru, (III) nechal vypracovať znalecký posudok, (IV) nemal vedomosť o subdodávateľoch a odberateľoch jeho dodávateľov, (V) nemôže niesť zodpovednosť za porušenie povinností iných daňových subjektov, (VI) daň riadne zaplatil a nezískal žiadnu daňovú výhodu, (VII) v konaní zaobstaral dostatočné množstvo dôkazov a konal s potrebnou odbornou starostlivosťou, (VIII) rozhodnutie žalovaného je zmätočné a spolu s prvostupňovým rozhodnutím aj nepresvedčivé, (IX) namietal dĺžku trvania daňovej kontroly a porušenie princípu neutrality dane.

5. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe v podstatnom zotrval na argumentácii uvedenej v napadnutom rozhodnutí a navrhol, aby správny súd žalobu zamietol.

6. Žalobca v podanej replike zotrval na podanej žalobe a žalobnom návrhu.

7. Správny súd napadnutým rozsudkom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) správnu žalobu ako nedôvodnú zamietol.

8. Správny súd mal za to, že:

I. celková dĺžka daňovej kontroly nepresiahla 1 rok, pričom žalobca nesplnenie požiadaviek nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti daňovej kontroly nerozvinul. K tejto námietke odkázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-186/20 - Hydina SK;

II. námietka vykonávania úkonov počas daňovej kontroly nie je dôvodná, keďže zápisnice o úkonoch, na ktoré poukazoval žalobca sa v administratívnom spise nenachádzajú a ani na ne daňové orgány nepoukazujú v rámci svojich rozhodnutí;

III. žalobcom predložený znalecký posudok, ktorý má potvrdzovať oprávnenosť žalobcovho nároku na odpočet DPH vychádza len z účtovnej evidencie žalobcu a nie sú v ňom zohľadnené skutočnosti zistené v priebehu dokazovania, znalecký posudok len poskytuje odpovede na otázky o objeme obchodov týkajúcich sa nákupu a predaja kuracích pfs, kuracie rezne, vyčíslenie zaplatenej dane, výšku prijatých platieb, bilanciu zaplatenej dane, či formálny výklad zákona o DPH. Keďže v danej veci bola jednoznačne spochybnená opodstatnenosť a priebeh zdaniteľných plnení tak, ako boli formálne deklarovane prostredníctvom predložených dokladov v preverovanom zdaňovacom období, uvedená argumentácia podľa názoru správneho súdu neobstála;

IV. na vznik nároku na odpočítanie dane sa vyžaduje súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že dodávateľ v doklade uvedený mu naozaj tovar alebo službu dodal, avšak len za predpokladu, že zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že takéto písomnosti naozaj odrážajú (a teda dokladujú) uskutočnené plnenie. O týchto okolnostiach vyvstali v daňovom konaní dôvodné pochybnosti. K uvedenému poukázal správny súd aj na judikatúru kasačného súdu;

V. vo vzťahu k dodávateľovi 1 nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti a právo žalobcu na odpočet dane. Navyše výpovede osôb, akými sú bývalí konatelia deklarovanej dodávateľov kontrolovaných daňových subjektov, prípadne ich subdodávateľov, zo svojej podstaty nemôžu mať charakter rozhodujúcich dôkazov, pretože ich obsah, vzhľadom na postavenie takýchto svedkov, môže mať len charakter tvrdení, resp. vyhlásení, ktoré je potrebné ďalej preukazovať. Tvrdenia žalobcu a uvedených osôb sami o sebe nepredstavujú dôkaz o tvrdených skutočnostiach. Aj z uvedeného dôvodu k nezákonnému preneseniu dôkazného bremena na žalobcu nedošlo;

VI. vo vzťahu k dodávateľovi 2 neexistujú žiadne relevantné dôkazy o dodaní tovaru tejto spoločnosti. K samotnej spoločnosti bolo konštatované iba predloženie formálnych dôkazov, ale žiadny o reálnom dodaní tovaru žalobcovi a realizovaní obchodných transakcií;

VII. vo vzťahu k dodávateľovi 3 bolo zistené, že táto zanikla a zanikla aj spoločnosť Well Trade, s.r.o., ktorá mala byť jeho dodávateľom, a ani dodanie v prospech tejto spoločnosti sa nepreukázalo;

VIII. žalobca nepreukázal zákonnosť odpočítania DPH, keďže nebol preukázaný pôvod tohto tovaru a ani to, ako sa tovar dostal na územie SR, hoci ide o potravinu živočíšneho pôvodu. Rovnako bol žalobca povinný overiť si obchodných partnerov;

IX. postup daňových orgánov bol v súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ a kasačného súdu.

III. Kasačná sťažnosť a konanie na kasačnom súde

9. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP a alternatívne navrhol, aby kasačný súd zrušil rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie alebo aby rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Rovnako požadoval priznanie nároku na náhradu trov konania.

10. Sťažovateľ mal za to, že:

I. správny súd nesprávne vyhodnotil námietku nezákonnosti prerušenia daňovej kontroly z dôvodu MVI, keďže z administratívneho spisu nie je možné zistiť dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená. Správca dane musí dôsledne posúdiť a zdôvodniť, či sú dané dôvody, pre ktoré je nutné daňovú kontrolu prerušiť. V dôsledku uvedeného bola podľa názoru sťažovateľa otázka dĺžky trvania daňovej kontroly nesprávne právne posúdená;

II. považoval za nesprávne právne posúdenú otázku vykonávania úkonov správcom dane počas prerušenia daňovej kontroly. Uvedená súčinnosť mohla byť vykonaná počas daňovej kontroly, ktorá bola vykonávaná od roku 2014 až do roku 2017 a nemuseli byť tieto úkony vykonávané počas prerušenia daňovej kontroly;

III. splnil hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH a ich splnenie aj riadne preukázal. Odkázal na závery vyplývajúce zo znaleckého posudku č. 3/2019, ktorý predložil v daňovom konaní, ako aj na ostatné predložené listinné dôkazy (faktúry, skladové a účtovné evidencie). Materiálna existencia zdaniteľného plnenia správcom dane spochybnená nebola. Keďže sťažovateľ s tovarom uvedeným na faktúre disponoval, znamená to, že tovar mu bol riadne dodaný a žalobcovi vznikla daňová povinnosť. Z uvedeného vyplýva, že hmotnoprávne podmienky pre odpočet DPH boli splnené;

IV. správny súd poukazoval na nerelevantnú judikatúru;

V. nemal žiadnych subdodávateľov. Správcom dane uvádzané spoločnosti nie sú dodávateľia sťažovateľa a tieto spoločnosti nepozná. Splnenie si daňovej povinnosti na inom stupni obchodovania si sťažovateľ nevie preveriť a konanie týchto subjektov mu nemôže byť na ťarchu;

VI. dodanie tovaru bolo preukázané tak vyhláseniami dodávateľov, ako aj potvrdením prepravy správcom dane;

VII. vyčerpал vlastné dôkazné bremeno a skúmanie pôvodu tovaru má význam v rámci colného konania a nie pre správne určenie dane. Sťažovateľ tovar nakupoval od tuzemských dodávateľov a preto nemal povinnosť nahlásiť RVPS nadobudnutie tohto tovaru;

VIII. nebol v dôkaznej núdzi a nemal vedomosť o tom, že sa kúpou tovaru zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu. Dôkazné bremeno je v tomto prípade na správcovi dane, ktorý ho neuniesol. Rovnako správca dane nezistil vytvorenie umelého medzičlánku zdaniteľného obchodu;

IX. rozhodnutia daňových orgánov si navzájom odporujú;

X. žiadny podvodný úmysel mu v konaní preukázaný nebol a z konštatácie správcu dane, že žalobca o podvode vedel, resp. mal vedieť nemožno vyvodit' objektívne skutočnosti, že plnenie zakladajúce nárok na odpočet DPH je súčasťou daňového podvodu;

XI. odôvodnenia rozhodnutí sú zmätočné a rozhodnutie správneho súdu spôsobuje sťažovateľovi stav právnej neistoty.

11. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že táto neobsahuje žiadne nové skutočnosti, ku ktorým by sa nebol vyjadril

IV. Posúdenie kasačného súdu

12. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

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

14. V súlade s uvedeným ustanovením kasačný súd poukazuje na svoje rozhodnutia sp. zn. 2Sfk/28/2023 z 26.10.2023, sp. zn. 8Sfk/3/2024 zo 06.08.2024, sp. zn. 4Sfk/88/2023 z 27.03.2024, sp. zn. 4Sfk/41/2023 z 27.03.2024 a sp. zn. 4Sfk/38/2023 z 27.03.2023, ktoré sa týkali skutkových zistení a záverov z rovnakej daňovej kontroly s totožným protokolom a totožných dodávateľov 1 a 2 sťažovateľa,

ako v súdnej veci. Hoci dodávateľ 3 je odlišný, riešené právne otázky sú totožné, t. j. na účely použitia § 464 ods. 2 SSP možno konštatovať, že ide o obdobné veci. Vo všetkých prípadoch kasačný súd kasačnej sťažnosti sťažovateľa s totožnou argumentáciou a nastolenými právnymi otázkami vyhovel.

#### V. Záver

15. Kasačný súd dospel k záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP), rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpia aj rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP). Keďže správny súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP a § 191 ods. 1 písm. c). ods. 3 písm. a) a ods. 4 SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutia a vec vrátil prvostupňovému orgánu na ďalšie konanie.

16. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

17. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 veta prvá SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.