

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/33/2020  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3019200099  
Dátum vydania rozhodnutia: 18. 11. 2021  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Valašiková  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2021:3019200099.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a JUDr. Anity Filovej, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): C. D., nar.: XX.XX.XXXX, trvale bytom L.. D. XXXX/XXC, XXX XX L. C. L. E., právne zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. Danica Birošová, s.r.o., so sídlom Piaristická 46, 911 40 Trenčín, IČO: 36 837 857, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného zo dňa 12. decembra 2018 č. 102579980/2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/18/2019-62 zo dňa 13. novembra 2019, takto

### rozhodol:

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

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

### odôvodnenie:

I.  
Konanie na krajskom súde

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“ alebo „krajský súd“) rozsudkom č.k. 13S/18/2019-62 zo dňa 13.11.2019 rozhodol tak, že podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zákonnosti a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného zo dňa 12.12.2018 č. 102579980/2018, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu v Trenčíne zo dňa 18.07.2018 č. 101384454/2018, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel dane v sume 52.882,70,- € na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2013. V odôvodnení rozhodnutia krajský súd uviedol, po tom, čo skonštatoval priebeh administratívneho konania a zásady dokazovania, že dôkaznú povinnosť v daňovom konaní má prioritne daňový subjekt (žalobca). Správca dane dokazovanie vykonáva a vedie. Úlohou správcu dane je zistiť skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane.

2. Správny súd po preskúmaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia a konania, ktoré mu predchádzalo dospel k záveru, že správca dane v posudzovanom prípade zákonným spôsobom viedol dokazovanie s cieľom preveriť realnosť obchodov deklarovaných spornými faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci s tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Záver správcu dane a žalovaného, že z vykonaného dokazovania nebola potvrdená vierohodnosť účasti dodávateľa Ribecco Business, s.r.o. na deklarovaných obchodoch, tak ako je uvedené na sporných faktúrach je opodstatnený, plne súladný s ustálenou rozhodovacou praxou kasačného súdu.

3. Žalobca pred správcom dane uviedol, že predmetnom jeho podnikateľskej činnosti bola v predmetnom období stavebná a obchodná činnosť. Obchodná činnosť predstavovala nákup a predaj mrazeného a chladeného mäsa, mrazených výrobkov a syrov. Nákup tovaru zabezpečoval žalobca telefonicky (jeho dodávateľmi boli ENERGOPOL, s.r.o. Bratislava a Ribecco Business, s.r.o. Praha) podľa požiadavky odberateľa (jeho odberateľmi boli WELLTRADE, s.r.o., Nové Mesto nad Váhom, ktorý mal sklady v prenájme od spoločnosti NEX TRADE, s.r.o. v areáli AGRONOVÁZ, a.s. a SLOVAKIA - ELMED, s.r.o.). Pri nákupe zabezpečoval prepravu tovaru dodávateľ (ENERGOPOL, s.r.o. alebo Ribecco Business, s.r.o.) a pri predaji zabezpečoval prepravu tovaru odberateľ (WELLTRADE, s.r.o. a SLOVAKIA - ELMED, s.r.o.), pričom tovar si odberateľ vyzdvihoval v skladoch Ribecco Business, s.r.o. v Dolnom Moštenci a následne ho odberateľ prepravil a vyložil na ulici Banská 4, Nové Mesto nad Váhom. Prepravu tovaru vykonávala spoločnosť FRIGOLOG, s.r.o.. Žiadne prepravné doklady ani dôkazy o preprave tovaru žalobca nemá, nakoľko prepravu nezabezpečoval. Žalobca sa nakládky ani vykládky tovaru nezúčastňoval, tovar nevidel, nedisponoval ani motorovými vozidlami pre prevoz chladeného a mrazeného tovaru a nedisponoval ani skladmi pre uskladnenie mrazeného a chladeného tovaru, jeho práca spočívala len v telefonickej objednávke a v telefonickom, príp. e-mailovom predaji tovaru. Tieto obchody žalobcovi ponúkol D. D. zo spoločnosti Ribecco Business, s.r.o., ktorý je jeho nevlastný brat a keďže žalobca poznal konateľa spoločnosti WELLTRADE, s.r.o. Radovana Ižolda, ktorý mohol tovar odoberať, začali spolupracovať a tovar cez žalobcu išiel zo spoločností ENERGOPOL, s.r.o. Bratislava a Ribecco Business, s.r.o. do spoločnosti WELLTRADE, s.r.o.. Podľa telefonickej objednávky mäsa žalobca zadával pokyn svojej externej účtovníčke W. B. J. na vystavenie faktúry, ktorú ním podpísanú a opečiatkovanú osobne odovzdával spoločnosti WELLTRADE, s.r.o.. Tovar bol riadne dodaný, platba za tovar prebiehala tak, že najskôr zaplatil odberateľ WELLTRADE, s.r.o. žalobcovi a hneď potom žalobca zaplatil dodávateľovi ENERGOPOL, s.r.o. alebo Ribecco Business, s.r.o.. Obchodná spolupráca medzi žalobcom, jeho dodávateľmi a odberateľmi už nepokračuje, skončila sa, pretože sa nedohodli na cene.

4. Už samotné skutočnosti, ktoré žalobca uviedol vo svojej výpovedi spochybňujú, podľa názoru krajského súdu reálnosť sporných obchodov. Žalobca nemal takmer žiadnu vedomosť o obsahu a rozsahu obchodovania s mrazeným a chladeným mäsom, mrazených výrobkov a syrov. Činnosť, ktorou mal žalobca napĺňať jednotlivé definičné znaky podnikania sa obmedzila len na telefonickú, príp. mailovú komunikáciu a na prijímanie faktúr od dodávateľov a vystavovanie faktúr svojim odberateľom. Žalobca nedisponoval vhodnými dopravnými prostriedkami na prepravu mrazeného a chladeného tovaru, nedisponoval ani vhodnými skladovými priestormi na uskladnenie takéhoto tovaru. Vykládky a nakládky tovaru sa žalobca nezúčastňoval, tovar ani len nevidel. Žalobcovi teda evidentne chýbali základné vedomosti o obchodovaní s predmetným tovarom, preto pochybnosti o jeho zodpovednom a poctivom obchodnom styku sú dôvodné. Pri existencii takýchto pochybností možno ustáliť, že v jeho prípade išlo o zneužitie objektívneho daňového práva a takýto výkon práva na podnikanie nepožíva právnu ochranu.

5. Okrem samotnej výpovede žalobcu bola reálnosť posudzovaných obchodov spochybnená viacerými dôkazmi, zo štruktúry ktorých medzi najdôležitejšie patria informácie G. D. poskytnuté polícii, záznamy o prevádzke vozidiel FRIGOLOG, s.r.o., výpovede svedkov P. T. a S. P., vysvetlenie O. W., svedecká výpoveď S. Q. B. S., vysvetlenie C. J., oznámenie Regionálnej veterinárnej a potravinovej správy Nové Mesto nad Váhom a výpoveď svedka I. T..

6. Konateľ Ribecco Business, s.r.o. Peter Slivka bol nekontaktný, jeho výpoveď pred správcom dane sa nepodarilo uskutočniť. Peter Slivka však polícii poskytol informácie o svojej činnosti v spoločnosti Ribecco Business, s.r.o. a uviedol, že za túto spoločnosť sa zúčastňoval obchodných stretnutí, ale doklady, ktoré podpisoval mu boli predložené inými osobami a on ich nevystavoval a ani tým nikoho nepoveril. Nekonaktnosť Petra Slivku ako i ním popísané pôsobenie v Ribecco Business, s.r.o. nepochybne potvrdzujú odôvodnené pochybnosti o reálnosti sporných obchodov.

7. Záznamy o prevádzke vozidiel, ktoré boli prílohou faktúr, ktoré vystavila prepravná spoločnosť FRIGOLOG, s.r.o. (vykonávajúca nákladnú cestnú dopravu) odberateľovi žalobcu WELLTRADE, s.r.o. za obdobie od 26.03.2013 do 31.12.2013 neboli konkrétne a nebolo možné z nich zistiť, aký druh tovaru sa prepravoval, trasu a ani smer prepravy. Svedok Tibor Klimáček, konateľ spoločnosti FRIGOLOG, s.r.o. sa pred správcom dane nevedel vyjadriť k žiadnej otázke v súvislosti s prepravou tovaru a uviedol, že ku všetkému sa vyjadří dispečer spoločnosti S. P.. Svedok S. P. pred správcom dane uviedol, že si nepamätá, či spoločnosť FRIGOLOG, s.r.o. v roku 2013

obchodne spolupracovala so žalobcom a vykonala pre neho prepravu. Pripustil, že je možné, že nejakú prepravu vykonali pre spoločnosť ENERGOPOL, s.r.o. a WELLTRADE, s.r.o., no nevedel uviesť kedy. Pri nakládke tovaru nebol, žiadne doklady nepredložil. Existencia takýchto neúplných, nekonkrétnych záznamov o prevádzke vozidiel ako aj neúplnosť a nekonkrétnosť svedeckých výpovedí je zistením, ktoré je v absolútnom súlade so všetkými dôkazmi spochybňujúcimi realnosť sporných dodávok.

8. Konateľ WELLTRADE, s.r.o. Radovan Ižold ako osoba podávajúca vysvetlenie v rámci miestneho zisťovania uviedol, že preprava tovaru sa objednávala jednotlivo podľa situácie, buď ju objednával WELLTRADE, s.r.o. alebo žalobca. Toto vyjadrenie je v rozpore s výpoveďou žalobcu, ktorý uviedol, že prepravu nezabezpečoval. Takýto podstatný rozpor potvrdzuje dôvodnosť pochybností o realnosti sporných dodávok.

9. Bývalý konateľ ROYAL BRINKES SLOVAKIA, s.r.o. S. Q. B. S. vo svojej výpovedi uviedol, že dňa 22.02.2012 bola s Ribecco Business, s.r.o. uzatvorená zmluva o skladovaní, predmet zmluvy však nebol nikdy naplnený, spoločnosť Ribecco Business, s.r.o. nikdy v skladoch neskladovala tovar a nikdy na ňu nebola vystavená žiadna faktúra o skladovaní. Aj tieto zistenia jednoznačne potvrdzujú pochybnosti o realnosti dodávok.

10. Vedúci skladového hospodárstva Four Foodservice, s.r.o. C. J. ako osoba podávajúca vysvetlenie v rámci miestneho zisťovania uviedol, že spoločnosť Four Foodservice, s.r.o. zmluvne prebrala od roku 2014 všetky činnosti ROYAL BRINKES SLOVAKIA, s.r.o. vo výrobných a v skladovacích mraziarenských priestoroch v Dolnom Moštenci. Osoby G. D., P.S. D., O. W. D. Q., ani žalobcu nepozná. V archíve spoločnosti, v zložke neaktívne zmluvy sa nachádza zmluva zo dňa 22.02.2012 o skladovaní a skladovacích službách medzi ROYAL BRINKES SLOVAKIA, s.r.o. a Ribecco Business, s.r.o., obsah tejto zmluvy však nikdy nebol naplnený, t.j. Ribecco Business, s.r.o. nikdy neskladoval žiadny tovar v skladoch v Dolnom Moštenci.

Ide o ďalšiu skutočnosť spochybňujúcu realnosť dodávok.

11. Z oznámenia Regionálnej veterinárnej a potravinovej správy Nové Mesto nad Váhom zo dňa 02.05.2014 vyplynulo, že žalobca nebol zaregistrovaný ako podnikateľ špecializovaný na obchod s potravinami, ktorý zabezpečuje sprostredkovateľské operácie s produktmi živočíšneho pôvodu medzi dodávateľmi alebo pre maloobchodné prevádzkarne a ani na žiadnu inú činnosť súvisiacu s manipuláciou s potravinami, ktorá podlieha registrácii. Aj toto zistenie bolo ďalšou skutočnosťou potvrdzujúcou odôvodnené pochybnosti o realnosti dodávok.

12. Bývalý konateľ spoločnosti SLOVAKIA - ELMED, s.r.o. I. T. vypovedal, že sídlo spoločnosti bolo v pivnici bez skladovacích priestorov. Nevedel uviesť meno osoby, od ktorej nadobudol obchodný podiel spoločnosti a dôvod kúpy obchodného podielu bolo to, že v tom čase sa dalo obchodovať s mäsom. Vopred nemal dohodnutých žiadnych odberateľov ani dodávateľov a ani podpísané zmluvy. Účtovné doklady už nemá, nakoľko obchodný podiel spoločnosti predal cez „Bazoš“ na internete I.L. T., ktorému odovzdal všetky doklady. Počas svojho pôsobenia nebol nikdy pri nakládke a vykládke tovaru, prepravu tovaru zabezpečoval a hradil on cez spoločnosť FRIGOLOG, s.r.o.. Spoločnosť SLOVAKIA - ELMED, s.r.o. nebola registrovaná Regionálnou veterinárnou a potravinovou správou Nové Mesto nad Váhom ako obchodník s potravinami. Skutočnosti vyššie popísané sú ďalšími skutočnosťami spochybňujúcimi realnosť sporných obchodov.

13. S ohľadom na odôvodnené pochybnosti o realnosti sporných obchodov vyplývajúce z viacerých vykonaných dôkazov a vzhľadom na to, že žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno spoľahlivo nepreukázal, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaroval, nemohol byť nárok na odpočet DPH za zdaňovacie obdobie júl 2013 uznaný ako oprávnený. Z právneho hľadiska žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky uvedené v ust. § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. pre odpočet DPH.

14. Správny súd k otázke rozloženia dôkazného bremena podrobne uviedol, že rozhodovacou praxou kasačného súdu sa považuje za ustálené, že pokiaľ správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní (k čomu v posudzovanom prípade nepochybne došlo), musí daňový subjekt (žalobca) v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Na strane žalobcu v postavení daňového subjektu totiž nastupuje procesná povinnosť obnoviť

dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní. Dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdanieľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte. Správny súd sa teda nestotožňuje s tvrdením žalobcu, že žalovaný a správca dane nezákonne zaťažili žalobcu dôkazným bremenom. Preskúmaním konkrétneho prípadu správny súd taktiež nezistil opodstatnenosť tvrdenia žalobcu o nesprávnosti právneho posúdenia zákonnosti použitých dôkazov.

15. Rovnako sa správny súd nestotožnil s tvrdením žalobcu, že splnil svoju dôkaznú povinnosť tým, že podal riadne vyplnené daňové priznanie a predložil písomné doklady. Podania daňových subjektov sú len jedným z mnohých dôkazov, ktoré prispievajú k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane. Tvrdenie žalobcu, že si podaním daňového priznania splnil dôkaznú povinnosť nemá oporu v zákone. Naopak, ako už bolo vyššie uvedené, okamihom, keď správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí žalobca produkovať (označiť a navrhnúť) ďalšie dôkazy na preukázanie, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. K námietke žalobcu, že správca dane ho nevyzval na preukázanie pôvodu tovaru a jeho prepravy, že preukázanie týchto skutočností mu neukladá ani Daňový poriadok, že správca dane nespochybnil žiaden ním predložený doklad a k ničomu ho nevyzval správny súd uvádza, že bolo len a len na žalobcovi, akými skutočnosťami žalobca preukáže reálnosť sporných obchodov. V zmysle Daňového poriadku totiž možno na preukázanie rozhodujúcich skutočností použiť všetko, čo nie je získané v rozpore so zákonom. Krajský súd uviedol, že tvrdenie žalobcu, že správca dane ho musí špeciálne na splnenie si svojej dôkaznej povinnosti vyzývať nemá opodstatnenie. Rovnako nemá relevanciu tvrdenie žalobcu, že správca dane nespochybnil žiaden ním predložený doklad. V posudzovanom prípade bolo podstatou sporu to, či predmetné obchody reálne prebehli, nie pravosť jednotlivých žalobcom predložených listín. V každom prípade je potrebné si uvedomiť, že je to práve žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdanieľného plnenia. Pokiaľ si túto procesnú povinnosť žalobca nesplní, nemôže mu byť nárok na odpočet DPH priznaný.

16. Správny súd po preskúmaní predmetnej veci nezistil ani žalobcom tvrdené porušenie čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, § 3 ods. 1, 3, 8, § 45, § 24 ods. 4 Daňového poriadku. Daňové orgány úzko spolupracovali so žalobcom, ten bol riadne oboznámený s výsledkami daňovej kontroly, k protokolu podával námietky, ktoré boli opakovane so žalobcom prerokované, dokazovanie bolo taktiež opakovane doplnené o výsluch žalobcom navrhnutých svedkov, o výsluchu svedkov bol žalobca upovedomený, mal možnosť im klásť otázky a vyjadrovať sa. V tomto smere nemožno daňovým orgánom nič vytýkať.

## II.

### Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

17. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne podal žalobca v postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) dňa 10.02.2020 kasačnú sťažnosť podľa ust. § 438 SSP, ktorou sa domáhal zrušenia vyššie citovaného rozsudku Krajského súdu v Trenčíne a vrátenia veci na ďalšie konanie, resp. zmeny napadnutého rozsudku tak, že kasačný súd zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy a vec mu vráti na ďalšie konanie.

18. V dôvodoch kasačnej sťažnosti, kasačný sťažovateľ v zásade opakoval žalobné dôvody a namietal, že napadnuté rozhodnutie žalovaného spočíva na nesprávnom právnom posúdení dôkazného bremena a ustanovení o dokazovaní. Uviedol, že dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne, nemožno ho ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých, resp. akýchkoľvek skutočností, teda aj tých ohľadne ktorých táto povinnosť stíhala úplne iný subjekt. Sťažovateľ mal za to, že podaním riadne vyplneného daňového priznania a predložením písomných dokladov, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť svoje povinnosti v daňovom konaní splnil a vlastné dôkazné bremeno vyčerpal. Sťažovateľ mal za to, že mu ani Daňový poriadok neukladá povinnosť preukázať pôvod nadobudnutého tovaru ani jeho prepravu. Mal za to, že preukázanie tovaru jeho prepravy, ktorú nevykonával ani nezabezpečoval, ako aj následného spracovateľa alebo konečného spracovateľa deklarovaného tovaru nebolo jeho dôkazným bremenom. Preto ak sa orgánom verejnej správy pôvod nadobudnutého tovaru, ako ani následného spracovateľa alebo konečného odberateľa deklarovaného tovaru nepodarilo zistiť, tak to nemôže byť na ťarchu sťažovateľa.

19. Sťažovateľ ďalej tvrdil, že v správnej žalobe poukázal na skutočnosť, že rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane trpia vadou nepreskúmateľnosti pre ich nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, pričom rovnakou vadou trpí aj napadnutý rozsudok krajského súdu, ktorý podľa názoru sťažovateľa sa nevysporiadal so všetkými žalobnými dôvodmi, ktoré boli uvedené v správnej žalobe.

20. Rozhodnutia považuje sťažovateľ za rozhodnutia, ktoré boli vydané na nedostatočnom zistení a nesprávnom vyhodnotení skutočného skutkového stavu, podľa jeho názoru sú nepreskúmateľné, arbitrárne a z takéhoto dôvodu bolo nevyhnutné, aby ich správny súd zrušil.

21. Sťažovateľ ďalej uviedol, že namietal, že správca dane s návrhmi na dokazovanie vo vyrubovacom konaní sa nevysporiadal dostatočne a súčasne žalovanému navrhol, aby vykonal dokazovanie.

22. Žalovaný však sťažovateľom navrhované dokazovanie nevykonal a preto sťažovateľ namietal, že žalovaný pre svoj postoj neuviedol žiadne presvedčivé dôkazy ani sa s nimi dostatočne vo svojom rozhodnutí nevysporiadal. Z odôvodnenia rozhodnutia podľa sťažovateľa nie je zrejmé, či a ak áno, tak prečo námietky daňového subjektu považoval za nedôvodné. Sťažovateľ ďalej namietal, že správca dane ani žalovaný v odôvodnení rozhodnutí neuviedli, neoznačili a nezhrnuli všetky skutočnosti, ktoré mali byť podkladom rozhodnutia, neuviedli vysporiadanie sa s návrhmi daňového subjektu, nezhrnuli dôkazy predložené daňovým subjektom a neuviedli ani neoznačili žiadne vykonané dôkazy, ktoré mali byť predmetom hodnotenia uloženého zákonom.

23. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti, ktorú Krajskému súdu v Trenčíne doručil dňa 11.03.2020 uviedol, že v celom rozsahu zotrváva na skutočnostiach a záveroch uvedených v žalobou napadnutom rozhodnutí, ako aj vo svojom vyjadrení k žalobe zo dňa 25.03.2019, čo znamená, že žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 102579980/2018 zo dňa 12.12.2018, ako aj jemu predchádzajúce prvostupňové rozhodnutie správcu dane považuje za rozhodnutia vydané v súlade s platnými právnymi predpismi a navrhuje, aby najvyšší súd ako súd kasačný, kasačnou sťažnosťou napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne potvrdil.

III.

Konanie na kasačnom súde

24. Prejednávaná vec bola dňa 21.04.2020 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie podľa právnej úpravy určenej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom vec pridelená na rozhodnutie senátu a bola vedená pod sp. zn. 1Sžfk/33/2020.

25. S účinnosťou ku dňu 01.08.2021 (§ 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 01.08.2021 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). Prejednávaná 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.

26. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ust. § 449 ods. 1 SSP bez nariadenia pojednávania podľa ust. § 455 SSP preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

27. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako príslušný súd podľa ust. § 11 písm. g/ SSP prejednal vec bez nariadenia pojednávania s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR [www.nsssud.sk](http://www.nsssud.sk) <<http://www.nsssud.sk>> podľa ust. § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

28. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/18/2019-62 zo dňa 13.11.2019, ktorým tento podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. SSP zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102579980/2018 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu v Trenčíne zo dňa 18.07.2018 č. 101384454/2018, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel dane v sume 52.882,75,- € na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2013.

29. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že napadnutému rozhodnutiu žalovaného predchádzala daňová kontrola, ktorej predmetom bola DPH za 1. štvrťrok 2013, apríl - december 2013 a táto bola ukončená doručením protokolu č. 9311401/5/270430/2015/Pava zo dňa 04.02.2015.

30. Voči protokolu podal žalobca pripomienky, ktoré správca dane so žalobcom opakovane prerokoval, pričom správca dane zároveň vykonal výsluch ďalších svedkov, ktorých žalobca v rámci svojich pripomienok žiadal vypočuť.

31. Dňa 20.07.2017 vydal Daňový úrad Trenčín v poradí prvé rozhodnutie č. 101603562/2017, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 52 882,75 euro na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2013.

32. Žalovaný svojím rozhodnutím č. 102326521/2017 zo dňa 07.11.2017 na odvolanie žalobcu rozhodnutie správcu dane zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie s tým, že úlohou správcu dane bude doplniť konanie o vypočutie svedkov P. D. (bývalého konateľa spoločnosti ENERGOPOL, s.r.o.), Sándora Csorbu (konateľa spoločnosti ENERGOPOL, s.r.o.), Tibora Klimáčka (konateľa spoločnosti FRIGOLOG, s.r.o.), S. P.Č. a umožní žalobcovi klásť svedkom otázky a následne s vyhodnotením dôkazov oboznámi žalobcu, umožní mu vyjadriť sa k prijatým záverom a vyrovná sa so všetkými jeho prípadnými námietkami.

33. Na základe pokynu žalovaného doplnil správca dane dokazovanie a za účasti advokáta žalobcu vykonal výsluch svedkov P. D., P. T., S. P. s tým, že predvolaný svedok D. Q. na predvolanie nereagoval, na nariadené ústne pojednávanie sa nedostavil, predvolanie neprevzal a jeho adresa zapísaná v obchodnom registri neexistuje.

34. S výsledkami doplneného dokazovania oboznámil správca dane žalobcu a umožnil mu vyjadriť sa k týmto výsledkom s tým, že žalobca sa k výsledkom doplneného dokazovania na ústnom pojednávaní vyjadril tak, že odkazuje v plnom rozsahu na svoje námietky a vyjadrenia už uplatnené v tomto daňovom konaní.

35. Dňa 18.07.2018 vydal Daňový úrad Trenčín v poradí druhé rozhodnutie č. 101384454/2018, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi (rovnako ako v predchádzajúcom rozhodnutí) rozdiel dane v sume 52 882,75 euro na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2013.

36. Voči rozhodnutiu správcu dane (v poradí druhému) podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím.

#### IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

37. 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 orgánov verejnej správy, alebo iným zásahom orgánov verejnej správy sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde (§ 2 ods. 1, ods. 2 SSP).

38. Správne súdy v správnom súdnictve preskúmavajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu

pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú o ďalších veciach ustanovených týmto zákonom (§ 6 ods. 1 SSP).

39. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupe správneho orgánu je posúdiť, či správny orgán príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotno-právnymi, ako aj procesno-právnymi predpismi.

40. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá by mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

41. Kasačný súd preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného a správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce a to najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a s takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného a správneho orgánu.

42. Najvyšší správny súd SR po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne. Po preskúmaní napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného materiálu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku.

43. Podľa ust. § 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.

44. Kasačnému súdu je z jeho úradnej činnosti známe, že medzi totožnými účastníkmi konania na tunajšom súde bolo vedených niekoľko konaní v obdobných veciach (sp. zn. 8Sžfk/10/2020, sp. zn. 8Sžfk/59/2020). S odkazom na vyššie citované ustanovenie § 464 ods. 1 SSP senát kasačného súdu vo svojom odôvodnení odkazuje na odôvodnenie rozhodnutia tunajšieho súdu vedené pod sp. zn. 8Sžfk/10/2020 zo dňa 08.07.2020.

45. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

46. V ust. § 19 a 49 zákona o dani z pridanej hodnoty sú stanovené podmienky, ktorých splnenie sa vyžaduje pri uplatnení práva na odpočet DPH. Na to, aby mohol byť pri dodaní tovaru uplatnený odpočet DPH, však nestačí len vyhotovenie faktúry s náležitosťami podľa § 71 zákona o dani z pridanej hodnoty. Musí dôjsť aj k preukázaniu reálneho, faktického dodania, ktoré musí byť rovnako materiálne preukázané. Tieto dve podmienky preukázania musia byť splnené kumulatívne, inak nárok na odpočet DPH nemožno uplatniť. Dôkazné bremeno v takomto prípade zaťažuje daňový subjekt, ktorý musí preukázať splnenie formálnej, ako aj materiálnej podmienky. Daňový subjekt má povinnosť preukázať faktúry, resp. iné daňové doklady, na základe ktorých si uplatňuje odpočet DPH. Tieto listinné dôkazy sa musia zhodovať so skutočne zrealizovanými plneniami. Preukázanie len faktúry je dostačujúce iba v prípade, že je nepochybne preukázateľná zhoda údajov uvedených vo faktúre s reálnym plnením. Doklady musia byť vystavené na reálnom materiálnom podklade, pričom údaje v nich musia byť aj ako právna skutočnosť reálne preukázateľné. Ak správca dane s prihliadnutím na objektívne skutočnosti

zistí, že právo na odpočet DPH sa uplatňuje neoprávnene, spôsobom pokúšajúcim sa obísť zákon, subjektu právo na odpočet dane zamietne. Uvedené vyplýva z rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie a rovnako aj zo Smernice Rady EÚ 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

47. Z obsahu napadnutého rozsudku správneho súdu, ako aj z pripojeného administratívneho spisu, je nesporné, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, z ktorého závermi sa kasačný súd stotožňuje.

48. Základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH zo zdaniteľného obchodu je vznik daňovej povinnosti. Daňová povinnosť vo všeobecnosti znamená, že štátu vzniká právo žiadať daň od osôb, ktorým to zákon vymedzuje. V tejto súvislosti je však potrebné uviesť, že nepostačuje len samotné uvedenie DPH na faktúre, podstatné je, aby došlo k vzniku daňovej povinnosti v intenciách ustanovenia § 19 zákona o dani z pridanej hodnoty, t.j. z titulu skutočného dodania tovaru. Táto podmienka vyplýva z § 49 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty. Samotný vznik daňovej povinnosti a uvedenie DPH na faktúre vo väzbe na nárok na odpočítanie DPH u kupujúceho však nestačí, pretože na strane platiteľa ako príjemcu zdaniteľného plnenia musí byť preukázané, že prijaté plnenia obstaral na účely uskutočňovania svojich vlastných zdaniteľných plnení (na účely svojho podnikania).

49. V priebehu daňového konania musí byť preukázaný jednak obsah, ale aj skutočný význam plnení deklarovaných daňovým subjektom prostredníctvom relevantného daňového dokladu. Pri nepriznaní práva na odpočet DPH sa môže ziať do úvahy umelý charakter týchto plnení, ako aj právne, ekonomické alebo personálne prepojenie medzi podnikateľmi pri znížení daňového zaťaženia.

50. Samotná existencia faktúry však určite nie je postačujúcim, relevantným dôkazom toho, že k dodaniu tovaru skutočne došlo. Zaúčtovanie daňových dokladov v súlade so zásadami účtovníctva ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých zdaniteľných dodávok (tovarov a služieb). Zákonné podmienky, po splnení ktorých vzniká platiteľovi právo na odpočítanie dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, t. j. musia nesporne preukazovať skutočnosť vo všetkých jej znakoch - v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte.

51. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužitelná. Je teda na mieste požadovať od daňového subjektu, aby už v priebehu vykonávania zdaniteľných plnení, obchodov deklarovaných účtovnými dokladmi, prijal opatrenia, ktoré by zaistili, že sa prijatím konkrétneho plnenia nebude podieľať na daňovom podvode. „Je pravda, že ak existujú okolnosti umožňujúce predpokladať nezákonnosti alebo daňový podvod, obozretný subjekt môže v závislosti od okolností prípadu považovať za svoju povinnosť, zistiť si informácie o druhom subjekte, od ktorého zamýšľa nadobudnúť tovar alebo služby, tak, aby sa uistil o jeho spoľahlivosti“ (viď. Rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, Mahagében a Dávid). Každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre.

52. V prípade, že si daňový subjekt uplatňuje právo (napr. právo na odpočet DPH), musí už od počiatku premýšľať nad tým, ako toto právo obháji v prípadnom spore a v nadväznosti na to by mal, z dôvodu objektívnej i požadovanej obozretnosti, daný obchod patrične zdokumentovať.

53. V prejednávanej veci zo zistených skutočností skutočne vyplýva, že daňový subjekt (sťažovateľ) sa so svojím nevlastným bratom a synovcom dohodli na „obchodnej spolupráci“ v oblasti nákupu a predaja mäsa a syrov, založenej na telefonickom a fakturačnom základe, na vytvorení ďalšieho článku v reťazci obchodníkov s komoditou mäso, s cieľom znepríehľadniť reťazec nákupcov a predajcov, medzi ktorými sa nachádza zmiznutý, nekontaktný obchodník Ribeco Business s.r.o. (dodávateľ sťažovateľa v zdaňovacom období jún 2013) a Energopol s.r.o., a vytvoriť vhodné podmienky na odčerpávanie DPH zo štátneho rozpočtu. Sťažovateľ sa priamo nezúčastňoval na obchodovaní, nevedel o jeho povinnosti registrácie na Regionálnej veterinárnej a potravinovej správe, nevedel o pôvode tovaru, ako sa prepravoval, kde bol nakladaný a vykladaný. Dodávateľská spoločnosť so správcom dane nespocovala, nepredložila účtovné, daňové či prepravné doklady, v skladoch v Dolnom Moštenci

(kde si tovar mal prevziať odberateľ sťažovateľa) nikdy žiadny tovar neskladovala. Deklarovaná prepravná spoločnosť FRIGOLOG s.r.o. prepravu pre sťažovateľa nevykonala, nepoznala ho. Dôkazy, ktoré sťažovateľ predložil (fotokópie faktúr, daňových priznaní, dodacích listov a medzinárodných nákladných listov) nemožno považovať za dôveryhodné, pretože bez účtovných dokladov dodávateľskej spoločnosti nie je možné ich odkontrolovať a porovnaním dodávok smerujúcich k dodávateľskej spoločnosti a od dodávateľskej spoločnosti k sťažovateľovi nebola zistená identickosť, prepravu tovaru nemala vykonávať spoločnosť FRIGOLO s.r.o. ako tvrdil sťažovateľ.

54. Sťažovateľ nielenže nepreukázal dodanie tovaru spoločnosťou uvedenou na faktúrach, z ktorých si uplatnil odpočítanie DPH, ale súčasne s poukazom na objektívne skutočnosti (ako napr. príbuzenský pomer s konateľom dodávateľskej spoločnosti, neskúsenosť žalobcu s obchodovaním s mäsom, skutočnosť, že tovar nikdy nevidel, nezúčastnil sa jeho nakládky či vykládky, nevedomosť o skladovaní tovaru) vyplýva, že sťažovateľ vedel, alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje podvodného konania za účelom získania odpočtu DPH.

55. Nemožno sa preto stotožniť s tvrdením sťažovateľa, že by správny súd nesprávne vyhodnotil dôkazné bremeno daňového subjektu, ani že by sa svojim rozhodnutím odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného - najvyššieho súdu. Žalovaný v preskúmanom rozhodnutí podrobne opisuje všetky svoje zistenia, ktoré následne vyhodnocuje v kontexte so všetkými dôkazmi a tvrdeniami daňového subjektu - sťažovateľa.

56. Vychádzajúc z uvedeného a s ohľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zmenu, alebo zrušenie napadnutého rozsudku, kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 S.s.p.

57. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 S.s.p. a contrario k §§ 167 ods. 1 a 168 S.s.p., tak, že žiaden z účastníkov nemá právo na náhradu trov kasačného konania, pretože sťažovateľ nebol v kasačnom konaní úspešný a v prípade žalovaného nedošlo k naplneniu predpokladu obsiahnutého v ust. § 168 S.s.p..

58. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu **n i e j e** prípustný opravný prostriedok (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).