

Súd: Krajský súd Trenčín  
Spisová značka: 11S/42/2019  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3019200095  
Dátum vydania rozhodnutia: 23. 06. 2020  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Alena Radičová  
ECLI: ECLI:SK:KSTN:2020:3019200095.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Trenčíne v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Radičovej a sudcov JUDr. Milana Straku a JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD. v právnej veci žalobcu: T. U., s miestom podnikania B.. U. XXXX/XXC, B. T. nad P., N.: XX XXX XXX, právne zastúpený Advokátskou kanceláriou JUDr. Danica Birošová, s.r.o., so sídlom Piaristická 46, Trenčín, IČO: 36 837 857, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 12. decembra 2018, takto

### rozhodol:

Správny súd žalobu **z a m i e t a**.

Žalovanému náhradu trov konania **n e p r i z n á v a**.

### o d ô v o d n e n i e :

1. Žalobca sa včas podanou žalobou domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 12. decembra 2018 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Trenčín č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 18.7.2018 a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň žiadal priznať náhradu trov konania.

2. Žalovaný napadnutým rozhodnutím podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správne daní (daňový poriadok) potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 18.07.2018, ktorým bol v zmysle § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. žalobcovi ako daňovému subjektu vyrubený rozdiel dane v sume 149.452,09 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 1. štvrtrok 2013. Rozdiel dane spočíval v neuznaní odpočtu DPH z dodávateľských faktúr od spoločnosti G. X. s.r.o. so sídlom v Prahe, ČR za dodávky kuracích pfs a syra.

3. Žalobca v podanej žalobe napadnuté rozhodnutie žalovaného označil za nezákonné, pretože 1. vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci, 2. rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov, 3. zistenie skutkového stavu žalovaným, na základe ktorého bolo rozhodnutie vydané, bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, 4. skutkový stav, ktorý vzal žalovaný za základ napadnutého rozhodnutia, je v rozpore s jeho administratívnym spisom alebo v ňom nemá oporu, 5. došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej.

4. Žalobca v podanej žalobe namietal, že napadnuté rozhodnutie sa opiera najmä o nesprávny výklad o rozsahu a rozložení dôkazného bremena orgánmi verejnej správy, ako aj o nesprávne právne posúdenie zákonnosti použitých dôkazov. Uviedol, že svoje povinnosti v daňovom konaní splnil a vlastné dôkazné bremeno vyčerpal. Žalobca poukázal na to, že správca dane ho na preukázanie pôvodu nadobudnutého tovaru a jeho prepravy v zmysle § 24 ods. 1 písm. b) zákona č. 563/2009 Z.z. nevyzval, Namietal, že

nakoľko on prepravu tovaru nevykonával ani nezabezpečoval, nemohol byť ani povinný túto prepravu preukazovať. Napadnuté rozhodnutie vychádzalo z nezákonného prenesenia vlastného dôkazného bremena správcom dane na iné subjekty.

5. Pokiaľ ide o nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, žalobca vyslovil názor, že v odôvodnení napadnutého rozhodnutia nie sú uvedené skutočnosti, ktoré boli jeho podkladom, v odôvodnení napadnutého rozhodnutia nie je uvedené riadne vysporiadanie sa žalovaného s návrhmi daňového subjektu ani vysporiadanie sa žalovaného s námietkami daňového subjektu proti predchádzajúcemu rozhodnutiu správcu dane. Žalobca namietal, že správca dane v odôvodnení jeho rozhodnutia neuviedol, neoznačil a nezhrnul všetky skutočnosti, ktoré mali byť podkladom napadnutého rozhodnutia, neuviedol vysporiadanie sa s návrhmi daňového subjektu, nezhrnul dôkazy predložené daňovým subjektom a neuviedol ani neoznačil žiadne vykonané dôkazy, ktoré mali byť predmetom hodnotenia uloženého zákonom. Zároveň v odôvodnení napadnutého rozhodnutia nie je uvedené hodnotenie dôkazov. V odôvodnení napadnutého rozhodnutia zároveň podľa žalobcu nie sú uvedené úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

6. Žalobca ďalej namietal, že zistenie skutkového stavu orgánmi verejnej správy uvedené v napadnutom rozhodnutí bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci a v tejto súvislosti poukázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky I. ÚS 314/2015 zo dňa 16.12.2015 a na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/97/2015.

7. Žalobca zároveň vytkol žalovanému, že skutkový stav, ktorý vzal žalovaný za základ napadnutého rozhodnutia, je v rozpore s jeho administratívnym spisom alebo v ňom nemá oporu. Uviedol, že doklady vo veci boli preukázateľne získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi, pričom pokiaľ ide o zápisnice o výsluchoch, na týchto nebola kontrolovanému subjektu umožnená účasť.

8. K námietke, že v správnom konaní došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej, žalobca uviedol, že orgány verejnej správy nepreukázali, že by v správnom konaní žalobcovi aspoň o jednom z dokladov, ktoré im predložil, oznámili nejaké pochybnosti a nepreukázali ani, že by žalobcu v tejto súvislosti k niečomu vyzvali.

9. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe uviedol, že žalobca mal uskutočňovať v roku 2013 obchody s mäsom vo veľkých objemoch, ktorých reálnosť nebola potvrdená a poukázal na skutočnosti zistené správcom dane. Správca dane žalobcu vyzval na predloženie dôkazov o svojich tvrdeniach, vyzval ho na predloženie písomného vyjadrenia sa k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly a s vyhodnotením dôkazov doplneného konania oboznámil daňový subjekt a umožnil mu vyjadriť sa k prijatým záverom správcu dane. Správca dane dospel k správne mu záveru, že daňový subjekt nepreukázal splnenie zákonných podmienok na odpočítanie dane z faktúr, na ktorých je ako dodávateľ uvedená spoločnosť G. X., s.r.o. a že tovar bol dodaný práve týmto dodávateľom uvedeným na faktúrach, čím porušil § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. Na základe uvedených skutočností žalovaný navrhol žalobu zamietnuť.

10. Žalobca v replike k vyjadreniu žalovaného zdôraznil, že orgány verejnej správy nepreukázali, že by v správnom konaní žalobcovi aspoň o jednom z dokladov, ktoré im predložil, oznámili nejaké pochybnosti podľa § 46 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z., hoci tieto pochybnosti žalobcovi mali oznámiť a vyzvať ho, aby sa k nim vyjadril. Z vykonaného dokazovania žiadnym spôsobom nevyplýva, že by preprava tovaru nebola vykonaná. Nakoľko žalobca prepravu tovaru nevykonával ani nezabezpečoval, nemohol byť ani povinný túto prepravu preukazovať. Tvrdenia žalovaného, o tom, že by mal vedieť, že do obchodu by mal byť len účelovo zapojený, označil za domnienky žalovaného bez toho, aby tieto tvrdenia žalovaný preukázal. Zastával názor, že nemôže zodpovedať za obchodné vzťahy mimo sféry jeho vplyvu. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti navrhol, aby súd žalobnému návrhu žalobcu v celom rozsahu vyhovel a nariadil žalovanému nahradiť žalobcovi trovy konania.

11. Žalovaný v duplike k vyjadreniu žalobcu uviedol, že správca dane od samého začiatku kontroly spochybňoval zdanieľné plnenia z dodávateľských faktúr od dodávateľov Q. s.r.o. a G. X., s.r.o. a opakovane vyzýval žalobcu na predloženie dôkazov o deklarovanom zdanieľnom obchode. K spochybneným zdanieľným plneniam sa žalobca vyjadroval vo viacerých zápisniciach a jeho

vyjadreniach. Žalobca zároveň zaslal svoje Vyjadrenie k protokolu z daňovej kontroly, zaevidované pod č. X/XXXXXXXX/XXXX zo dňa 24.02.2015. Tvrdene žalobcu, že mu neboli oznámené pochybnosti k predloženým dokladom, tak žalovaný označil za nepravdivé. V súvislosti s prepravou tovaru žalovaný uviedol, že účastníci deklarovaných obchodov ako prepravcu uvádzali spoločnosť K. s.r.o., avšak spoločnosť K. s.r.o. T. U. nepoznala a prepravu pre neho neuskutočňovala. Z prepravných dokladov a záznamov o prevádzke nákladných vozidiel nie je možné zistiť, aký tovar, kedy, odkiaľ a kam a pre koho bol prepravovaný. Žalobca nevedel prepravu nadobudnutého a dodaného tovaru, mäsa a syrov preukázať. Tvrdil, že mäso a syry, ktoré mal nadobudnúť od spoločnosti G. X., s.r.o., sa skladovalo v Dolnom Moštenci a tam bolo aj nakladané pre jeho odberateľa. Avšak výpovede svedkov nepotvrdili skladovanie mäsa a syrov v skladoch v Dolnom Moštenci a faktúra za skladovanie nebola nikdy vystavená. Pôvod mäsa a syrov sa nepodarilo zistiť, účtovníctvo zúčastnených spoločností nebolo dostupné. Účastníci deklarovaných obchodov nevideli nakupované a predávané mäso a syry, nevedeli, kde sa tovar reálne skladoval, nevedeli konkretizovať, kto s tovarom, kedy a kde manipuloval. Žalovaný konštatoval, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno keď svoje tvrdenia nedoložil dôkazmi preukazujúcimi reálnosť uskutočnenia zdaniťelných plnení, a to práve dodávateľmi uvedenými na sporných faktúrach. Z uvedených dôvodov žalovaný v plnom rozsahu zotrval na svojom vyjadrení k žalobe.

12. Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj správny súd) preskúmal napadnuté rozhodnutia a postup správnych orgánov podľa § 177 ods. 1 SSP v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe (§ 182 ods. 1 písm. e) SSP), ktorými je súd v prejednávacom prípade viazaný (§ 134 ods. 1 a 2 SSP) a ustálil, že žalobe nie je možné priznať úspech.

13. Z administratívneho spisu správnych orgánov súd zistil nasledovné:

14. Dňa 05.03.2014 správca dane začal u žalobcu vykonávať daňovú kontrolu na DPH za 1. štvrtrok 2013, apríl až december 2013.

15. Správca dane okrem iného preveroval dodania od spoločnosti G. X., s.r.o. uvedené na sporných faktúrach č. XXXXXX, dátum dodania 21.02.2013, predmet fakturácie kur. prsia Perdex mraz., solené, 20432 kg, základ dane 52.305,92 eur, 20% DPH 10.461,184 eur; č. XXXXXX, dátum dodania 26.02.2013, predmet fakturácie kur. prsia Aurory solené, 21300 kg, základ dane 55.593,00 eur, 20% DPH 11.118,60 eur; č. XXXXXX, dátum dodania 06.03.2013, predmet fakturácie bravč. karé, 20322 kg, základ dane 60.356,34 eur, 20% DPH 12.071,268 eur, č. XXXXXX, dátum dodania 07.03.2013, predmet fakturácie kuracie prsia Aurora, 21000 kg, základ dane 52.920,00 eur, 20% DPH 10.584,00 eur; č. XXXXXX, dátum dodania 11.03.2013, predmet fakturácie kur. prsia natural zn Sadia, 21180 kg, základ dane 57.186,00 eur, 20% DPH 11.437,20 eur; č. XXXXXX, dátum dodania 11.03.2013, predmet fakturácie kur.prs.sol. Aurora 1774 kar, 20916 kg, základ dane 52.290,00 eur, 20 % DPH 10.458,00 eur; č. XXXXXX, dátum dodania 11.03.2013, predmet fakturácie kuracie prsia 8x2 kg, 20448 kg, základ dane 52.142,40 eur, 20% DPH 10.428,48 eur; č. XXXXXX, dátum dodania 13.03.2013, kuracie prsia zn. Seara sol., 21096 kg, základ dane 52.740,00 eur, 20% DPH 10.548,00 eur; č. XXXXXX, dátum dodania 15.03.2013, predmet fakturácie kuracie prsia 8x2 kg, 20320 kg, základ dane 51.206,40 eur, 20% DPH 10.241,28 eur; č. XXXXXX, dátum dodania 18.03.2013, predmet fakturácie kuracie prsia solené Seara, 21072 kg, základ dane 52.469,28 eur, 20% DPH 10.493,856 eur; č. XXXXXX, dátum dodania 20.03.2013, predmet fakturácie syr Eidam goudi, 21500 kg, základ dane 50.740,00 eur, 20% DPH 10.148,00 eur; č. XXXXXX, dátum dodania 22.03.2013, kuracie prsia solené, 20988 kg, základ dane 52.889,76 eur, 20% DPH 10.577,952 eur; č. XXXXXX, dátum dodania 27.03.2013, predmet fakturácie kur. prsia sol. zn. Aurora, 21000 kg, základ dane 51.870,00 eur, 20% DPH 10.374,00 eur; č. XXXXXX, dátum dodania 27.03.2013, kur. prsia sol. zn. Perdix, 20448 kg, základ dane 52.551,36 eur, 20% DPH 10.510,272 eur.

16. Z výpovede žalobcu zo dňa 5.3.2014 bolo zistené, že počas roka 2013 obchodoval s mäsom a syrmí a jeho dodávateľmi boli spoločnosť G. X. s.r.o. (v období od januára 2013 do augusta 2013) a Q. s.r.o. (od septembra 2013 do decembra 2013), s konateľmi oboch týchto spoločností je žalobca v príbuzenskom vzťahu. Tovar objednával telefonicky podľa potrieb odberateľov. Objednaný tovar žalobca ďalej dodával spoločnosti A. O. s.r.o. a v dvoch prípadoch spoločnosti U.-Q. s.r.o. Prepravu si zabezpečovala spoločnosť A. O., s.r.o. ktorá si tovar vyzdvihovala v skladoch žalobcu v Dolnom Moštenci. Spomínaná

spoločnosť A. O., s.r.o. tiež mala prenajaté sklady od spoločnosti B. O., s.r.o. v Novom Meste nad Váhom. Platby sa realizovali bezhotovostne.

17. Od prevádzkovateľa mraziarenských skladov v Dolnom Moštenci, spoločnosti K. K., s.r.o., bolo overené, že spoločnosti G. X. s.r.o., Q. s.r.o., A. O., s.r.o. a ani žalobca v ich skladoch v Dolnom Moštenci tovar nikdy neskladovali.

18. Podľa vyjadrenia konateľa spoločnosti A. O., s.r.o. G. N., zo dňa 22.1.2015, prepravu tovaru objednávala buď ich spoločnosť alebo žalobca v spoločnosti K., s.r.o., ktorá prepravu realizovala.

19. Pri miestnom zisťovaní u spoločnosti K., s.r.o. im menovaná spoločnosť predložila faktúry za prepravu vystavené za obdobie od 26.3.2013 do 31.12.2013 pre spoločnosť A. O., s.r.o., z ktorých sa však nedal zistiť druh tovaru, ani trasa a smer prepravy.

20. Dodávateľská spoločnosť G. X. s.r.o. od decembra 2013 nepodáva daňové priznanie k DPH, jej konateľ - L. U. je nevlastný brat žalobcu, na adrese bydliska sa nenachádza, je nekontaktný, účtovníctvo spoločnosti je nedostupné.

21. Polícia SR poskytla správcovi dane informácie, podľa ktorých L. U. oznámil polícii, že ním podpísané doklady mu predkladali iné osoby, tieto doklady nevystavoval, ani tým nikoho nepoveril.

22. Z iného daňového konania vyplynulo, že bývalým konateľom spoločnosti Q. bol O. U., príbuzný žalobcu, ktorý nedisponuje s dokladmi spoločnosti Q., s.r.o., ktoré odovzdal novému konateľovi U. S., občanovi Maďarska, ktorý so správcom dane však nekomunikuje.

23. Zo správy Regionálnej veterinárnej a potravinovej správy Nové Mesto nad Váhom zo dňa 2.5.2014, ktorá bola obstaraná v inom daňovom konaní, správca dane zistil, že žalobca nie je a nebol registrovaný na výkon činnosti obchodovanie s potravinami.

24. Podľa výpovede svedka G. N. zo dňa 20.4.2016, bývalého konateľa spoločnosti A. O., s.r.o., už nedisponuje dokladmi spoločnosti A. O., s.r.o. Potvrdil obchodnú spoluprácu so žalobcom, od ktorého nakupovala mäso a sýry, ktoré mu boli dodávané do skladov spoločnosti B. O. G., s.r.o. v Novom Meste nad Váhom. Prepravu vykonávala spoločnosť K., s.r.o. na objednávku žalobcu alebo jeho. Pôvod kuracích prs bol z Brazílie.

25. Dňa 04.02.2015 správca dane vyhotovil Protokol z daňovej kontroly. Protokol s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v ňom doručil žalobcovi dňa 06.02.2015.

26. Na základe vyjadrenia žalobcu k protokolu správca dane doplnil dokazovanie a dňa 18.07.2017 na ústnom pojednávaní so žalobcom prerokoval pripomienky a dôkazy predložené žalobcom.

27. Dňa 20.07.2017 správca dane vydal rozhodnutie č. XXXXXXXXXX/XXXX, ktorým žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zák. č. 563/2009 Z.z. vyrubil rozdiel dane. Na základe vykonaného dokazovania dospel k záveru, že došlo k zneužitiu práva žalobcom a jednotlivými článkami obchodného reťazca, keď deklarované obchody smerovali k získaniu daňovej výhody tým, že viacero vzájomne prepojených platiteľov (príbuzensky, osobne sa poznali) vytvorilo umelú situáciu, ktorej jediným cieľom bolo uplatnenie odpočítania dane vo vysokých sumách.

28. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím zo dňa 07.11.2017 č. XXXXXXXXXX/XXXX vyššie uvedené rozhodnutie prvostupňového orgánu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu, porušenia práv žalobcu pri výsluchu svedkov a nedostatočného odôvodnenia rozhodnutia.

29. Správca dane po zrušení jeho rozhodnutia doplnil dokazovanie výsluchom svedkov za prítomnosti žalobcu a dňa 09.07.2018 na ústnom pojednávaní oboznámil žalobcu s výsledkami doplneného dokazovania.

30. Dňa 18.07.2018 správca dane vydal rozhodnutie č. XXXXXXXXXX/XXXX, ktorým opätovne žalobcovi za zdaňovacie obdobie jún 2013 podľa § 68 ods. 5 zák. č. 563/2009 Z.z. vyrubil rozdiel na DPH z

dôvodu nepreukázania zákonných podmienok na uplatnené odpočítanie DPH z faktúry od dodávateľskej spoločnosti G. X. s.r.o., keď žalobca nepreukázal dodanie fakturovaného tovaru dodávateľskou spoločnosťou, čím porušil § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 Zákona o DPH. Podvodné konanie podľa práva EÚ nezakladá právo na odpočítanie dane. Poukázal pritom aj na skutočnosť, že žalobca do roku 2013 a aj potom vykonával úplne inú podnikateľskú činnosť stavebného charakteru, tovar na faktúrach ani nevidel, neskladoval ho, neprepravoval, s konateľom dodávateľa je príbuzensky prepojený. Dodávateľská spoločnosť je nekontaktná, bola v likvidácii a dňa 15.05.2017 bola vymazaná z obchodného registra ČR. Konateľ dodávateľskej spoločnosti so správcom dane nespolupracoval, nepredložil žiadne účtovné a daňové doklady spoločnosti, ani iné dôkazy preukazujúce fakturované plnenia, pred policajnými orgánmi poprel vystavovanie faktúr, potvrdil len ich podpisovanie. Napriek doplneniu dokazovania správcovi dane sa nepodarilo zistiť prepravu tovaru, jeho skladovanie.

31. Na odvolanie žalobcu žalovaný napadnutým rozhodnutím rozhodol tak, ako je uvedené vyššie. Žalovaný poukázal na skutkový stav zistený prvostupňovým správny orgánom (správcom dane) a na odôvodnené pochybnosti, s ktorými bol žalobca jak v daňovom konaní, tak i vo vyrubovacom konaní oboznámený. Žalovaný poukázal na to, že zo zistených skutočností vyplýva, že daňový subjekt (žalobca) 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 zneprehľadniť reťazec nákupcov a predajcov, medzi ktorými sa nachádza zmiznutý, nekontaktný obchodník G. X. s.r.o. (dodávateľ žalobcu v zdaňovacom období jún 2013) a Q. s.r.o. a vytvoriť vhodné podmienky na odčerpávanie DPH zo štátneho rozpočtu. Žalobca 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 nespolupracovala, nepredložila účtovné, daňové či prepravné doklady, v skladoch v Dolnom Moštenci (kde si tovar mal prevziať odberateľ žalobcu) nikdy žiadny tovar neskladovala. Deklarovaná prepravná spoločnosť K. s.r.o. prepravu pre žalobcu nevykonala, nepoznala ho. Dôkazy, ktoré žalobca 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 žalobcovi nebola zistená identickosť, prepravu tovaru nemala vykonávať spoločnosť K. s.r.o. ako tvrdil žalobca. Žalovaný dospel k zhodnému záveru ako správca dane, že žalobca nepreukázal dodanie tovaru spoločnosťou uvedenou na faktúrach, z ktorých si uplatnil odpočítanie DPH a zároveň poukázal 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), z ktorých vyplýva, že žalobca vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje podvodného konania za účelom získania odpočtu DPH. Žalovaný sa v rozhodnutí vypořiadal s námietkami žalobcu v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu, svoje rozhodnutie náležite odôvodnil i s poukazom na ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu SR i ESD.

32. Podľa § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

33. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. 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.

34. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. 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.

35. Podľa § 3 ods. 3 zák. č. 563/2009 Z.z. správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti. Prítom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

36. Podľa § 3 ods. 6 zák. č. 563/2009 Z.z. pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo

vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

37. Podľa § 24 ods. 1 zák. č. 563/2009 Z.z. daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

38. Podľa § 24 ods. 2 zák. č. 563/2009 Z.z. správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

39. Podľa § 24 ods. 3 zák. č. 563/2009 Z.z. správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

40. Podľa § 24 ods. 4 zák. č. 563/2009 Z.z. ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

41. Podľa § 63 ods. 2 zák. č. 563/2009 Z.z. rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis 1) neustanovuje inak.

42. Preskúmaním napadnutého rozhodnutia žalovaného a postupu správnych orgánov pred jeho vydaním krajský súd dospel k záveru, že správne orgány vec správne právne posúdili a dôsledne sa riadili vyššie citovanými zákonnými ustanoveniami a žalovaný napadnuté rozhodnutie náležite odôvodnil.

43. Správny súd uvádza, že splnenie podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. nie je viazané výlučne na ich formálne preukázanie, ale podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný základ. Nárok na odpočet je viazaný na bezpodmienečné splnenie zákonných podmienok uvedených v citovaných právnych normách, pričom ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje), ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Vo vzťahu k namietanému prenosu dôkazného bremena na žalobcu správny súd uvádza, že zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužiteľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar reálne dodaný (§ 8 zákona č. 222/2004 Z.z.), a to práve osobou ako platiteľom DPH uvedenou na faktúre, ktorá si zároveň voči odberateľovi uplatňuje DPH.

44. „Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil: preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia, spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený“. (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011).

45. Súdny dvor Európskej únie v rozsudku z 21.06.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 uviedol, že je potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112 (pozri najmä rozsudky Halifax zo 7. decembra 2010, R, C-285/09, bod 36, ako aj z 27. októbra 2011 Tanoarch, C-504/10, bod 50). V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoliavať noriem práva Únie (pozri najmä rozsudok z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, Zb.s.I-1599, bod 32; Halifax a i., ako aj Kittel a Recolta Recycling, bod 54). Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne okolnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne (pozri v tomto zmysle rozsudky Fini H, body 33 a 34; Kittel a Recolta Recycling, ako aj z 29. marca 2012, Véleclair. C-414/10, bod 32).

46. Taktiež Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky vo veciach napr. Teleos plc. a spol. C-409/04, Vlaamse Oliemaatschappij NV C-499/10). Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagäben kft, a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11).

47. Pre možnosť uplatnenia si odpočtu dane z pridanej hodnoty zo zdaniteľných plnení nie je podstatné len ich reálne uskutočnenie a daňový doklad od dodávateľa. resp. dodávateľov, ale aj skutočnosť, aby k uskutočneniu dodávky tovaru a služieb aj skutočne došlo od dodávateľov, ktorí sú ako dodávatelia uvedení na daňových dokladoch (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/2/2013).

48. Správny súd konštatuje, že samotným predložením faktúry a účtovných dokladov ešte nie je vyčerpané dôkazné bremeno daňového subjektu, keďže faktúra a účtovné doklady predstavujú len formálne doklady o vykonaní predmetného obchodu, pričom nepreukazujú jeho skutočnú realizáciu. V prejednávanej veci bolo pritom vykonaným dokazovaním preukázateľne spochybnené, že obchodné transakcie skutočne prebehli spôsobom deklarovaným v predložených faktúrach.

49. Správny súd poznamenáva, že nie všetky skutočnosti, z ktorých správny orgán pri svojom rozhodovaní vychádza, majú rovnakú preukaznú silu: niektoré podklady a dôkazy možno označiť ako kľúčové, niektoré spíňajú podpornú funkciu, ale výsledná mozaika, ktorú všetky zhromaždené podklady tvoria, musí predstavovať presvedčivý a vnútorne nerozporný obraz, dostatočne relevantný pre rozhodnutie veci.

50. V prejednávanej veci správny súd poukazuje na skutočnosť, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že tovar, z nákupu ktorého si uplatnil odpočet DPH, mu dodala dodávateľská spoločnosť G. s.r.o. Správca dane neprenášal dôkazné bremeno na žalobcu bez odôvodnených pochybností, ale sám vykonával dokazovanie a svoje odôvodnené pochybnosti viackrát či už počas daňovej kontroly alebo vo vyrubovacom konaní oznámil žalobcovi, čo je zrejmé z jednotlivých výziev alebo zo zápisníc z ústneho jednania so žalobcom. Námietka žalobcu o neoznámení pochybností správcu dane, nesprávneho právneho posúdenia rozsahu dôkazného bremena je s poukazom na vyššie uvedené nedôvodná.

51. Ako nedôvodnú správny súd vyhodnotil i námietku nesprávneho právneho posúdenia a nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia. Žalovaný ako i prvostupňový správny orgán vec správne právne posúdili podľa príslušných ustanovení zák. č. 222/2004 Z.z., ktoré si správne vyložili a aplikovali na prejednanú vec, rozhodnutie náležite odôvodnili i s poukazom na judikatúru, dôkazy vyhodnotili vo vzájomných súvislostiach a záver, ktorý prijali zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia. Správny súd po preskúmaní administratívneho spisu správnych orgánov a po vyhodnotení vykonaného dokazovania dospel k záveru, že žalobcom predloženým dôkazom vo svetle zistení správnych orgánov absentuje reálny základ, preukázanie dodania tovaru tak, ako to odzrkadľujú faktúry, z ktorých si žalobca odpočet DPH uplatnil.

52. Pokiaľ sa týka jednotlivých námietok žalobcu uvedených v žalobe ako napr. že postupom správcu dane boli porušené jeho práva, ďalej nevysporiadanie sa žalovaného s návrhmi žalobcu, nedostatočné zistenie skutkového stavu, neumožnenie žalobcovi zúčastniť sa výsluchu svedkov atď., správny súd uvádza, že všeobecné a nekonkrétne vymedzenie žalobných námietok neznamena, že správny súd má sám zisťovať, pri ktorom úkone správcu dane a žalovaného boli porušené práva žalobcu, ktorý konkrétne navrhnutý dôkaz žalobcom nebol bez odôvodnenia správnym orgánom vykonaný, či pri ktorom výsluchu svedka boli porušené práva žalobcu. Tiež tvrdenie, že rozhodnutie nemá oporu vo vykonaných dôkazoch bez ich označenia, je len všeobecným tvrdením žalobcu, ide o nedostatočne vymedzené žalobné body (§ 182 ods. 1 písm. e) SSP), na ktoré správny súd nemôže prihliadať (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 1Sžfk/36/2017 - bod 19.).

53. Podľa § 190 SSP, ak správny súd po preskúmaní rozhodnutia alebo opatrenia žalovaného dospeje k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozsudkom ju zamietne.

54. Keďže správny súd preskúmaním napadnutého rozhodnutia žalovaného dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozhodol podľa § 190 SSP tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

55. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že úspešnému žalovanému náhradu trov nepriznal, nakoľko mu v súdnom konaní žiadne trovy nevznikli.

56. Toto rozhodnutie prijal senátu správneho súdu pomerom hlasov 3 : 0.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku možno podať na Krajský súd v Trenčíne kasačnú sťažnosť v lehote 30 dní odo dňa jeho doručenia. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body") a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. To neplatí, ak má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa, ak ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d) SSP alebo ak je žalovaným Centrum právnej pomoci.