

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/24/2020  
Identifikačné číslo spisu: 2019200014  
Dátum vydania rozhodnutia: 25.03.2021  
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:2019200014.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ing. Miroslava Gavalca, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a JUDr. Igora Belka, v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ): KRON SK, s.r.o., so sídlom Dolné suroviny 996/1, 905 01 Senica, IČO: 36 256 561, zastúpený: Prosman a Pavlovič advokátska kancelária, so sídlom Hlavná 31, 917 01 Trnava, IČO: 36 865 281, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 102328137/2018 z 23. novembra 2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/6/2019-209 zo dňa 16. októbra 2019, jednomyselne takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietá.

Účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

### Odôvodnenie

I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Daňový úrad Trnava, pobočka Senica (ďalej len „prvostupňový správny orgán“ alebo „správca dane“) rozhodnutím č. 100878816/2018 z 3. mája 2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) žalobcovi postupom podľa § 68 ods. ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie august 2013 v sume 44.299,11 Eur.

2. Dodatočné určenie daňovej povinnosti prvostupňový správny orgán odôvodnil tým, že žalobcom uplatnený odpočet dane z dodávateľských faktúr deklarovaného dodávateľa, obchodnou spoločnosťou

DREVITECH, spol. s r.o., so sídlom Parková 45, 821 05 Bratislava, IČO: 45 708 193 (ďalej aj „dodávateľ“), ktorej právnym nástupcom je spoločnosť Sport Life s.r.o., so sídlom Hlavná 326, 929 01 Dunajská Streda, IČO: 46 024 247, za dodanie rôznych druhov reziva a dodanie služieb, pozostávajúcich z montáže plechov na strešnú konštrukciu, montáže bočného oplechovania, podbitie, zemné práce, vyplývajúcich z faktúr č. 2013111, č. 2013112, č. 2013115, č. 2013116, č. 2013117 a č. 2013118 (celkom 6 faktúr) nebol finančnými orgánmi uznaný, keďže dokazovaním bolo spochybnené dodanie tovaru a služieb deklarovaným dodávateľom, nevznikla daňová povinnosť, a preto uplatnením práva na odpočítanie dane prišlo k porušeniu ustanovenia § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

3. Na žalobcovo odvolanie žalovaný rozhodnutím č. 102328137/2018 zo dňa 23. novembra 2018 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie postupom podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku.

4. Vo vzťahu k námietkam ohľadne skutkového stavu žalovaný poukazujúc na priebeh daňového konania uviedol, že sa správca dane zaoberal každým podaním žalobcu, preveroval každú skutočnosť, ktorá viedla k správne určeniu dane a svoje úvahy riadne zdôvodnil v prvostupňovom rozhodnutí. Vo vzťahu k námietke ohľadne nekontaktnosti deklarovaného dodávateľa a jeho právneho nástupcu žalovaný akcentoval, že nekontaktnosť spoločnosti DREVITECH, spol. s r.o. je len jeden z viacerých dôvodov nepriznania odpočtu dane.

5. K odvolacím námietkam týkajúcich sa dodávateľa DREVITECH, spol. s r.o. ohľadne výpovede pána Z. Y. o zamestnancoch a živnostníkoch spoločnosti žalovaný spochybnil kredibilitu výpovede, keďže podľa jeho názoru zjavne nezodpovedá skutočnému stavu, pretože spoločnosť v predmetnom zdaňovacom období nemala žiadnych zamestnancov a nevykazovala žiadne zúčtované a vyplatené príjmy zo závislej činnosti. Žiadna z osôb uvedených svedkom pánom Y. nebola nikdy bližšie identifikovaná a nebola zamestnancom spoločnosti DREVITECH, spol. s r.o. Vo vzťahu k deklarovaným živnostníkom žalovaný uviedol, že neboli zapísaní v Živnostenskom registri, alebo nemali oprávnenie na predmetnú činnosť, okrem osoby p. Š., ktorý poprel akékoľvek dodávky pre spoločnosť DREVITECH, spol. s r.o. v roku 2013.

6. Ani s námietkou žalobcu týkajúcou sa zistení z elektronického mýtného systému (ďalej len „EMS“) sa žalovaný nestotožnil. V tejto súvislosti uviedol, že správca dane preveroval, či dodávateľ používal motorové vozidlá na podnikanie a nespochybňoval existenciu vozidiel a neskúmal vlastníctvo k vozidlám. Žalovaný skonštatoval, že je povinnosťou každého daňového subjektu, aby do daňového priznania uvádzal správne údaje ohľadne dane z motorových vozidiel. Aj námietku, že je bežnou praxou, že preprava je vykonávaná vlastnými šoférmi a cudzími vozidlami žalovaný odmietol, keďže uvedené tvrdenie je podľa jeho názoru v rozpore s vyjadreniami konateľa dodávateľa, ktorý uviedol, že spoločnosť vykonávala prepravu vlastnými vozidlami.

7. Vo vzťahu k odvolacej námietke ohľadne právneho nástupcu dodávateľa, týkajúcej sa konateľa spoločnosti žalovaný uviedol, že pán K. poprel vedomosť o tom, že sa spoločnosť DREVITECH, spol. s r.o. zlúčila so spoločnosťou Sport Life s.r.o. a jeho výpoveď nemôže byť pre kontrolované zdaňovacie obdobie relevantná, keďže sa konateľom spoločnosti stal po viac ako roku od kontrolovaného zdaňovacieho obdobia. Žalovaný v tejto súvislosti poukazoval na výpoveď svedka pána K., ktorý sa vyjadril, že k odovzdávaciemu protokolu, ktorého súčasťou mal byť aj doklad o zlúčení spoločností DREVITECH, spol. s r.o. a Sport Life s.r.o. sa nebude vyjadrovať, podpis na protokole nemusí byť jeho a nevie potvrdiť, či bol súčasťou odovzdávacieho protokolu aj doklady o spoločnosti DREVITECH, spol. s r.o.

8. Za irelevantné žalovaný považoval aj ďalšie námietky žalobcu týkajúce sa najmä porušenia princípu voľného hodnotenia dôkazov a argumentácie ohľadne zneužitia práva a judikatúry Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach č. C 80/11 a C-141/11 Mahagében a Dávid, ako aj rozhodnutia

Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/10/2012, sp. zn. 3Sžf/1/2010. V tejto súvislosti žalovaný uviedol, že správca dane v žiadnom bode prvostupňového rozhodnutia netvrdil, že žalobca nárok žalobcu nebol uznaný z dôvodu jeho účasti na daňovom podvode, ale ťažiskom prvostupňového rozhodnutia bolo posúdenie kľúčovej otázky, či žalobca splnil zákonné podmienky na odpočítanie dane.

## II.

### Konanie pred krajským súdom

9. Žalobca včas podanou správnou žalobou na Krajskom súde v Trnave (ďalej len „krajský súd“) brojil proti rozhodnutiu žalovaného a navrhol zrušiť rozhodnutia finančných orgánov oboch stupňov.

10. Nezákonnosť rozhodnutí finančných orgánov videl žalobca v nesprávnom posúdení veci v nadväznosti na nesprávne vyhodnotenie skutkového stavu vo vzťahu k otázke oprávnenosti nároku na odpočet dane a v nepreskúmateľnosti preskúmaného rozhodnutia.

11. Žalobca nesúhlasil so záverom finančných orgánov, keď odmietli uznať jeho právo na odpočet dane, pretože pochybnosti podľa jeho názoru nevznikli na základe činnosti dodávateľa v kontrolovanom zdaňovacom období, pretože podľa jeho názoru preverovanie zdanieľných obchodov sa uskutočňovalo od 31.08.2015, kedy bola daňová kontrola začatá. V tejto súvislosti žalobca namietal spochybenie dodania tovaru správcovi dane z dôvodu nekontaktnosti právneho nástupcu dodávateľa, čo podľa jeho mienky nemôže byť dôvodom na spochybenie podnikateľskej činnosti v čase realizácie kontrolovaných zdanieľných plnení. Žalobca tvrdil, že obchodná spoločnosť Sport Life s.r.o. je právnym nástupcom spoločnosti DREVITECH, spol. s r.o., a teda nejde o nekontaktnosť spoločnosti DREVITECH, spol. s r.o., ako je uvedené v preskúmanom rozhodnutí. Podľa mienky žalobcu je nemysliteľné, aby pasivita dodávateľa bola v daňovom konaní pričítaná na jeho ujmu.

12. Vo vzťahu k výpovedi svedka pána Z. Y. ohľadom počtu zamestnancov a vlastníctve motorových vozidiel dodávateľa, žalobca finančným orgánom vytýkal formálny spôsob preverovania uvedených skutočností prostredníctvom evidencie príslušného správcu dane na dani z príjmov zo závislej činnosti zamestnancov dodávateľa žalobcu a na dani z motorových vozidiel. Podľa názoru žalobcu vznik a trvanie zamestnaneckého pomeru nie je podmienený splnením daňových a iných verejnoprávnych povinností, ktoré vzniknú spoločnosti v dôsledku existencie pracovného pomeru. Žalobca bol toho názoru, že neuznanie práva na odpočet dane neodôvodňuje ani neplnenie si povinností dodávateľa vo vzťahu k dani z motorových vozidiel. V tejto súvislosti žalobca opätovne tvrdil, že v bežnej obchodnej praxi jednotlivých spoločností býva preprava zabezpečená vlastnými šoférmi, avšak cudzími motorovými vozidlami, ktoré užíva na základe určitého zmluvného vzťahu.

13. V rámci žalobných bodov žalobca brojil aj proti argumentácii žalovaného, týkajúcej sa hodnotenia výpovede svedka pána K. (konateľa spoločnosti Sport Life s.r.o.). Žalobca tvrdil, že preukázaním existencie plnomocenstva je možné zotrvať na argumente, že svedok pán K. evidentne vedel o realizácii zmien v rámci spoločnosti, pretože ešte pred samotnými zmenami splnomocnil tretiu osobu, aby v jeho mene podala návrh na zápis zmien do obchodného registra. V tomto ohľade sa žalobca nestotožnil so závermi predoslanými finančnými orgánmi a tvrdil, že výpoveď pána K. sa ako jediná javila byť v neprospech žalobcu, avšak jej kredibilitu podľa názoru žalobcu spochybňuje rad ďalších dôkazov ako preberací protokol, skutočností o splnomocnení osoby a iné.

14. Žalobca zotrval na svojom postoji, že dodávateľ bol reálny, aktívny podnikateľský subjekt v relevantnom čase, vykonávajúci ekonomickú činnosť, čo podľa jeho názoru vyplýva zo súdnych sporov, ktoré sú vedené voči právnemu nástupcovi spoločnosti, ale aj z výročnej správy Regionálneho úradu verejného zdravotníctva so sídlom v Trenčíne za rok 2016, na ktorú poukazoval v daňovom konaní.

15. V kontexte predoslaných námietok sa cítil byť žalobca ukrivdený v tom smere, že žalovaný prihliadal iba na skutočností zistené z informačných systémov finančnej správy a neprihliadal na žalobcom predložené dôkazy, ktoré podľa jeho názoru preukazovali ekonomickú činnosť dodávateľa.

16. Záverom žalobca opätovne zopakoval argumentáciu z odvolania proti prvostupňovému rozhodnutia správcu dane ohľadne formálnych a obsahových nedostatkov výroku rozhodnutia, porušenia zásady voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. Poukazujúc na rozsudky C-367/96 a C-212/97 Súdneho dvora Európskej únie a rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky č. k. 1Afs/53/2016-55 bol žalobca presvedčený, že finančné orgány nepreukázali, že sa zúčastňuje podvodného alebo právo zneužívajúceho konania.

17. Žalovaný v reakcii na žalobné body navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť. V podstate bol presvedčený o korektnosti právnych záverov načrtnutých v napadnutých rozhodnutiach a poukazoval aj na skutkové okolnosti zistené v daňovej kontrole.

18. Krajský súd dňa 02.10.2019 vyhlásil rozsudok č. k. 20S/7/2019-254 (ďalej len „rozsudok“), ktorým postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) správnu žalobu zamietol. Krajský súd dospel k záveru, že odôvodnenie napádaných rozhodnutí oboch stupňov spĺňajú všetky náležitosti podľa daňového poriadku. Zároveň sa žalovaný dostatočne presvedčivo a zrozumiteľne vysporiadal s odvolacími námietkami žalobcu, jeho rozhodnutie je založené na náležite zistenom skutkovom stave veci, ktorý zodpovedá obsahu administratívneho spisu, pričom v daňovom konaní nedošlo k podstatnému porušeniu ustanovení daňového poriadku ani práv a právom chránených záujmov žalobcu, ktoré by mohlo mať za následok nezákonnosť preskúmaného rozhodnutia.

19. Krajský súd v kontexte žalobných námietok uviedol, že je povinnosťou daňového subjektu preukázať skutočnosti vyplývajúce z predložených daňových dokladov, pretože uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť pod kontrolou daňového subjektu, a preto má daňový subjekt možnosť obstarat' si dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane. V tejto súvislosti upozornil aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 78/2011, z ktorého citoval nasledujúci právny záver: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). 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.“

20. Podľa mienky krajského súdu žalobca v žalobných bodoch síce tvrdil, že vyčerpал svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu reálneho uskutočnenia deklarováných obchodov, ale z obsahu administratívneho spisu a preskúmaného rozhodnutia žalovaného nevyplýva nepochybná verifikácia deklarováných zdaniteľných plnení a nepotvrdila sa ani preprava a pôvod deklarováného tovaru, keďže z výpisu z bankových účtov dodávateľa žalobcu neboli zaregistrované platby za nákup predmetného tovaru subdodávateľom obchodnej spoločnosti Lesnatip Slovinsko, ani českému dodávateľovi KRONOSPAN Jihlava, Česká republika.

21. Vo vzťahu k žalobcovej námietke, že vyčerpал vlastné dôkazné bremeno predložením zákonom požadovaných daňových dokladov a skutočnosť prijatých zdaniteľných plnení preukázali výpovede svedkov pani M., pánov Y. a S. krajský súd uviedol, že výpovede si v podstatných okolnostiach ekonomickej činnosti odporujú, keďže pani M. nepotvrdila vystavovanie a podpisovanie sporných daňových dokladov, znalosť prebiehajúcich transakcií, o ktorých mala vedomosť len z počutia. Výpovede sa nezhodli ani v počte zamestnancov, v množstve motorových vozidiel vedených v hmotnom investičnom majetku dodávateľa žalobcu. Podľa mienky krajského súdu nebola preukázaná ani žalobcom a svedkom pánom Y. tvrdená skutočnosť, že bol výkonným riaditeľom dodávateľa

DREVITECH spol. s r. o. alebo, že bol bývalou konateľkou tejto obchodnej spoločnosti splnomocnený na zastupovanie dodávateľa v jeho obchodnej činnosti.

22. Krajský súd v tomto ohľade konštatoval, že žalobca ani pán Y. v preskúvanom konaní nepredložili plnomocenstvo, na základe ktorého bol pán Y. oprávnený konať za dodávateľa žalobcu a nepredložili ani inú zmluvu, z ktorej by toto oprávnenie vyplývalo. Ohľadom preukázania uskutočnenia zdaniteľných plnení od dodávateľa v iných mesiacoch roka 2013 na konkrétne otázky svedok pán Y. odkazoval na stavebné denníky a objednávky, ktoré mal mať k dispozícii pán S. (konateľ žalobcu), pričom ani tieto listinné dôkazy neboli zo strany žalobcu predložené a nebolo možné ich overiť ani v účtovníctve a dokladoch u právneho nástupcu dodávateľa.

23. Krajský súd považoval za dôvodné aj spochybnenie kredibility svedka pána Kováčika vo vzťahu k počtu zamestnancov a počtu vlastnených motorových vozidiel. V tomto ohľade poukazoval najmä na vyjadrenie pani M., ktorá uviedla, že dodávateľ mal v období august až december 2013 jedného zamestnanca a jedno motorové vozidlo. V súvislosti s prepravou krajský súd akcentoval, že sa trasa pohybu deklarovaneho motorového vozidla, zodpovedajúca deklaroványm zdaniteľným plneniam v relevantnom čase nepotvrdila, pričom trasy nasnímané elektronickým mýtnym systémom sa nachádzali mimo trasy zdaniteľných plnení a rovnako aj mimo prevádzok žalobcu a v EMS neexistuje záznam o pohybe ani jedného z vozidiel na trase deklarovanej v kontrolovaných faktúrach alebo zápisniciach, ani prejazd týchto vozidiel kontrolnými bránami na deklarovanej trase v deklarovanom období.

24. Krajský súd neuveril ani argumentácii žalobcu ohľadne obchodnej praxe, kedy jednotlivé obchodné spoločnosti zabezpečujú prepravu vlastnými šoférmi, avšak cudzími motorovými vozidlami, pretože konateľ žalobcu, ako aj svedok pán Y., vypovedali, že preprava tovaru bola realizovaná vlastnými motorovými vozidlami.

25. V súvislosti so zdaniteľnými plneniami, ktoré spočívali v dodaných prácach spoločnosťou DREVITECH spol. s r. o., krajský súd spochybňoval kredibilitu výpovede svedka Y. v tom smere, že spoločnosť DREVITECH spol. s r.o. vykonávala pre žalobcu elektroinštalačné práce, pričom ich mali vykonávať zamestnanci dodávateľa, ktorí mali oprávnenie na vykonávanie týchto prác, stavebný denník mal byť u pána S. a stavbyvedúcom bol p. Š..

26. K zemným prácam uviedol, že tieto vykonávali „mini bagre a UNC“, ktoré sa vozili subdodávateľsky. Svedok pán Y. si nepamätal, kto na týchto strojoch vykonával práce, subdodávateľsky vykonávali aj opravy fasád, tiež si nepamätal, kto ich vykonával a vo vzťahu k vodárenským a kanalizačným prácam rovnako uviedol, že boli vykonané subdodávateľsky, pričom, kto ich urobil bolo uvedené v stavebnom denníku, ktorý mal byť u pána S.. Dňa 14.11.2016 však už napríklad k elektroinštalačným prácam uviedol, že tieto mali vykonávať živnostníci, mená si nepamätal, časť elektrikárskych rekonštrukcií a zemné práce mala podľa jeho vyjadrenia vykonávať spoločnosť Ricardo Slovakia zo Žiliny, pričom pri výpovedi z dňa 26.01.2016 si nepamätal, kto robil zemné práce.

27. K ostatným prácam svedok uviedol, že ich zabezpečoval prostredníctvom živnostníkov; ich mená si nepamätal. K dokladom týkajúcich sa stavebných prác, ako stavebné povolenie a ohlasovacie povinnosti uviedol, že tieto zabezpečovala na stavebnom úrade spoločnosť KRON SK, s.r.o. Rovnako svedok pán Y. v rozpore so skorším tvrdením o nadobudnutí tovaru od obchodných spoločností Lesnatip Slovinsko a KRONOSPAN Jihlava, Česká republika, uvádzal iný spôsob nadobudnutia tovaru, cez internet od rôznych „súkromníkov“ od Kysúc až po Oravu. V tomto ohľade krajský súd žalobcovi vytýkal, že nevyužil priestor v daňovom konaní na preukázanie uskutočnenia deklarovanych obchodov, napríklad predložením preberacích protokolov, stavebných denníkov, alebo dokladov týkajúcich sa stavebného odpadu.

28. Ani s námietkou žalobcu, že neuznanie prijatia deklarovanych zdaniteľných plnení žalobcom bolo založené len na neplnení si verejnoprávnych povinností jeho dodávateľa alebo právneho nástupcu dodávateľa sa krajský súd nestotožnil, pretože z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že vo vzťahu k

deklarovaným zdaniteľným plneniam nebola preukázaná doprava smrekového reziva od dodávateľa k žalobcovi ani jediným motorovým vozidlom.

29. Vzhľadom ku skutočnosti, že sa správcovi dane nepodarilo potvrdiť tvrdenia žalobcu a svedka pána Y., ako osoby konajúcej v mene dodávateľa žalobcu, ohľadom okolností dodania reziva a rovnako bezúspešná bola snaha preveriť deklarované zdaniteľné plnenia v účtovníctve aktuálneho právneho nástupcu dodávateľa žalobcu spoločnosti Sport Life s.r.o., ktorý je povinný účtovné doklady za kontrolované zdaňovacie obdobie archivovať, avšak ide o nekontaktnú obchodnú spoločnosť a tzv. „missing trader“ prijal krajský súd záver o odôvodnenosti argumentácie finančných orgánov ohľadne skutočnosti, že žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok na odpočítanie dane.

30. Krajský súd vo vzťahu k námietke ohľadne zisteného skutkového stavu poukazoval na skutočnosť, že správca dane nie je povinný viesť dokazovanie dovtedy, kým sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane podľa mienky súdu slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, keďže v rámci správy daní a prostredníctvom inštitútu daňovej kontroly, ako aj medzinárodnej výmeny daňových informácií, správca dane preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, príp. oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa zákona o DPH. Podľa názoru krajského súdu, bolo dokazovanie vykonané v dostatočnom rozsahu na prijatie záverov finančných orgánov predoslaných v napadnutom rozhodnutí.

31. V tomto kontexte krajský súd pripomenul, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia zaťažuje predovšetkým daňový subjekt, pričom cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania práva. V tejto súvislosti správny súd námietku žalobcu uzavrel s tým, že: „Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov tak, ako sú uvedené na predkladaných daňových dokladoch, bude spochybnené.“

32. Správny súd akcentoval skutočnosť, že v danom prípade išlo o priamy vzťah medzi žalobcom a jeho dodávateľom a bolo výlučne na jeho zodpovednosti, aby postupoval v obchodných vzťahoch s primeranou odbornou starostlivosťou, aby v budúcnosti nebol vystavený situácii, že jeho nárok na odpočítanie dane bude spochybnený.

33. Krajský súd sa okrem uvedených skutočností, zaoberal aj námietkou žalobcu ohľadne nepreskúmateľnosti prvostupňového rozhodnutia.

### III.

Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného

#### A)

34. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ a h/ S.s.p. a navrhol, aby kasačný súd zmenil rozsudok krajského súdu tak, že zruší rozhodnutia správnych orgánov oboch stupňov, alternatívne, aby zrušil rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

35. V rámci svojich sťažnostných bodov akcentoval, že správca dane podľa jeho názoru dostatočne a presvedčivo nezdôvodnil, že k deklarovaným obchodom nedošlo a nevysvetlil, ktorá spoločnosť mala porušiť neutralitu DPH. V tejto súvislosti vytýkal správcovi dane, že neuniesol dôkazné bremeno, pretože nepreukázal, že sa sťažovateľ stal súčasťou podvodného konania.

36. Sťažovateľ bol presvedčený, že ak finančné orgány konštatujú porušenie noriem zákona o DPH,

nemožno hovoriť o zneužití práva. V tomto kontexte poukazoval na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie C-367/96 a C-212/97, ktoré diferencujú medzi zneužitím práva a podvodným konaním. Podľa jeho názoru sa správny súd s predoslanou námietkou nevysporiadal a naznačil, že sa sťažovateľ dopustil daňového podvodu a na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 1Afs/53/2016, týkajúci sa umelých konštrukcií zneužitia práva.

37. Sťažovateľ tvrdil, že nevedel v konaní prispôbiť právnu argumentáciu, keďže správca dane nedostatočne odôvodnil závery o zneužití práva a správny súd navyše predstrel aj argumentáciu o daňovom podvode.

38. Vzhľadom na prezentované skutočnosti nie je podľa názoru sťažovateľa zrejмый dôvod neuznania práva na odpočet dane.

39. V rámci ostatných kasačných bodov sťažovateľ poukazoval na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/52/2016 a sp. zn. 1Sžf/31/2016, týkajúce sa zneužitia práva a podvodného konania, ako aj na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie vo veciach C-255/02 Halifax, C-440/04 Recolta recycling, C-285/11 Bonik a rozhodnutie v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Dávid.

B)

40. Žalovaný v reakcii k sťažnostným bodom v podstave zotrval na postojoch vyjadrených v prvostupňovom rozhodnutí správcu dane a v napadnutom rozhodnutí a žiadal kasačnú sťažnosť zamietnuť. Poukazujúc na právne závery krajského súdu akcentoval, že dôvodom pre neuznanie práva na odpočet dane bola skutočnosť, že sťažovateľ nepreukázal dodanie tovarov a služieb, tak ako ich deklaroval na sporných faktúrach.

IV.

Právne závery kasačného súdu

41. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), vo veci v zmysle § 445 S.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

42. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov pripadlo kasačnému súdu posúdiť, či krajský súd vec posúdil správne po právnej stránke, keď zamietnutie žaloby odôvodnil skutočnosťou, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k deklarovaným obchodom s dodávateľom DREVITECH, spol. s r.o.. V tejto súvislosti kasačný súd konštatuje, že o predmete konania v obdobnej veci už rozhodol Najvyšší súd rozsudkom sp. zn. 3Sžfk/10/2020 z 20.05.2020, ktorým kasačnú sťažnosť zamietol, pretože dospel k záveru, že nebolo preukázané splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane a preto nebolo potrebné preukazovanie vedomosti sťažovateľa o jeho účasti na podvodnom konaní alebo na zneužití práva.

Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku 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.

Podľa § 24 ods. 2 Daňového 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.

Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku 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.

Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú 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.

Podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH 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 a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH 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.

43. Sťažovateľ nesprávne posúdenie veci krajským súdom po právnej stránke (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.) odôvodňoval tým, že podľa jeho názoru, správny súd nerozlišoval podvodné konanie od zneužitia práva, ktoré predstavujú samostatné dôvody pre nepriznanie nároku na odpočítanie dane. Preskúmané rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie správcu dane je podľa názoru sťažovateľa nezrozumiteľné, pretože správca dane nepriznanie práva na odpočítanie dane odôvodňoval tým, že sa sťažovateľ mal dopustiť podvodného konania a zneužitia práva.

44. V kontexte predoslanej argumentácie ohľadne podvodného konania a zneužitia práva sťažovateľ poukazoval na odklon od rozhodovacej praxe, najmä poukazom na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a judikatúru Súdného dvora Európskej únie (sp. zn. 1Sžf/52/2016, sp. zn. 1Sžf/31/2016, C-255/02 Halifax, C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Dávid a ďalšie). V tomto ohľade podľa názoru sťažovateľa finančné orgány neuniesli dôkazné bremeno, keď nepreukázali bez akýkoľvek pochybností, že sťažovateľ vedel, že sa zúčastňuje na podvodnom konaní, alebo zneužití práva.

45. V súvislosti so sťažnostnými bodmi kasačný súd konštatuje, že sťažovateľ ponúkol totožné námietky aj v konaniach vedených pod sp. zn. 1Sžfk/14/2020, sp. zn. 1Sžfk/21/2020 a sp. zn. 1Sžfk/45/2020.

46. Vo vzťahu k nesprávnemu posúdeniu sa rozhodovacia prax Najvyššieho súdu ustálila na tom, že sťažovateľ sa môže s úspechom domáhať nesprávneho posúdenia veci krajským súdom (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.) vtedy, keď správny súd na správne a zákonným spôsobom zistený skutkový stav (§ 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p.) bez vád zaťažujúcich jeho rozhodovanie (písmena a/ až f/) nesprávne aplikuje objektívne právo v merite veci bez možnosti opory v doterajšej ustálenej rozhodovacej praxi kasačného súdu (napríklad rozsudky Najvyššieho súdu sp. zn. 1Sžfk/12/2016, sp. zn. 1Sžfk/10/2018, sp. zn. 1Sžfk/9/2020).

47. V tomto smere Najvyšší súd v rozsudku sp. zn. 1Sžfk/12/2016 z 20.02.2018 konštatoval, že: „V súvislosti s uvedeným musí kasačný súd zdôrazniť, že hore uvedená nesprávnosť aplikácie objektívneho práva správnym súdom je zapríčinená chybným výberom normy hmotného práva alebo procesného

práva, ktorá vo svojej hypotéze nemá také predpoklady, aké vyplývajú zo zisteného skutkového stavu. Nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom v zmysle ustálenej judikatúry potom konkrétne spočíva v tom, že správny súd použil nesprávnu právnu normu, alebo síce aplikoval správnu právnu normu, ale ju nesprávne interpretoval, a napokon právnu normu síce správne vyložil, ale na zistený skutkový stav ju nesprávne aplikoval. Práve tento právny rámec aj vymedzuje potrebné medze skutkového zistenia."

48. V kontexte uvedených skutočností kasačný súd považoval uplatnené sťažnostné body za nedôvodné, pretože sú len vo všeobecnej rovine a nesmerujú voči žiadnym konkrétnym skutkovým a právnym záverom krajského súdu, ktorých posúdením by sa mal kasačný súd zaoberať, a ktoré by vyvrátili konštatované pochybnosti o uskutočnení deklarovaných transakcií.

49. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje aj na rozsudok sp. zn. 1Sžfk/9/2020 z 23.02.2021, v ktorom Najvyšší súd uviedol, že: „Aby tvrdenie sťažovateľa o nesprávnom právnom posúdení veci malo oporu v zákone, bol sťažovateľ zaťažený povinnosťou v zmysle § 440 ods. 2 S.s.p. uviesť aj konkrétnu právnu normu a vykonať jej rozbor na prospech svojho tvrdenia..."

50. Vo vzťahu k namietanému nepriznaniu práva na odpočet dane z dôvodu podvodného konania a zneužitia práva, kasačný súd zdôrazňuje, že sťažovateľ sa mylne domnieva, že krajský súd prerokúvanú vec posúdil tak, že sťažovateľovi právo na odpočet dane nebolo priznané z dôvodu jeho účasti na podvodnom konaní alebo zneužití práva. Opakovane forsírovanú námietku sťažovateľa odmietol už žalovaný s preskúmanom rozhodnutím, keď skonštatoval, že: „...správca dane sa v napadnutom rozhodnutí na žiadnom mieste nevyslovil, že by bol nárok daňovému subjektu (sťažovateľovi) neuznaná z dôvodu jeho možnej vedomosti alebo účasti na daňovom podvode...Nie je ani pravdivé tvrdenie daňového subjektu, že neuzať právo na odpočítanie dane je možné výlučne len v prípade, ak daňový subjekt vedel, alebo mohol vedieť, že prijatím plnenia sa bude podieľať na plnení, ktoré je spojené sa daňovým únikom, pretože nepriznať právo na odpočítanie je možné aj v prípade, keď daňový subjekt poruší podmienky stanovené v § 49 ods. 1 a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH."

51. Totožný záver v tomto ohľade prijal aj krajský súd (bod 107. napadnutého rozsudku), keď konštatoval, že: „Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom, s prihliadnutím na kontrolné zistenia a na ich vzájomné súvislosti, absentuje reálny základ, a to predovšetkým vo vzťahu k osobe platcu DPH, ktorý mal žalobcovi preverovaný tovar dodať, čo vedie k správnosti záveru o nesplnení zákonných podmienok na vznik nároku žalobcu na odpočet dane za kontrolované zdaňovacie obdobie..."

52. Vzhľadom na predoslané skutočnosti kasačný súd zdôrazňuje, že dôvodom pre neuznanie práva sťažovateľa bola skutočnosť, že v rámci daňového konania nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočet dane (§ 49 ods. 1 a 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH) a preto nebolo potrebné preukazovať vedomosť o jeho účasti na podvodnom konaní, resp. zneužití práva. Najvyšší súd sa preto v kontexte uvedených skutočností stotožnil so záverom ustáleným krajským súdom, že bolo predovšetkým v záujme sťažovateľa, aby v daňovom konaní predložil také dôkazné prostriedky, ktoré by preukázali deklarované zdaniteľné plnenia od dodávateľov a odstránil tak pochybnosti finančných orgánov v tomto smere.

53. Totiž, sťažovateľ (daňový subjekt) je povinný predložiť nielen formálne daňové doklady, a zároveň v tomto smere znášať aj dôkazné bremeno, ale v prípade legitímnych pochybností finančných orgánov musí vedieť preukázať, že sa zdaniteľné obchody uskutočnili tak, ako sú deklarované predloženými formálnymi dokladmi.

54. V súvislosti s ostatným sťažnostným dôvodom sťažovateľ poukazoval na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie, avšak neuviedol, akým spôsobom mohli uvedené rozhodnutia ovplyvniť právny názor kasačného súdu. Kasačný súd konštatuje, že sťažovateľom uvádzané rozhodnutia nie sú aplikovateľné, keďže v prejednávanej veci sťažovateľ nepreukázal splnenie materiálnych (vecných) podmienok na odpočítanie dane.

55. Rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 1Sžf/31/2016, na ktorý sťažovateľ poukazoval sa týkal obchodov, spočívajúcich vo vývoze toho istého tovaru z územia Slovenskej republiky a jeho spätnom dovoze cez sieť obchodných spoločností, ktoré nemali ekonomické opodstatnenie a ich výsledkom bolo získanie daňového zvýhodnenia. V rozsudku vedenom pod sp. zn. 1Sžf/52/2016 Najvyšší súd konštatoval, že ak sa zdaniteľný obchod uskutočnil, právo na odpočet nemožno priznať len z dôvodu zneužitia práva alebo pre účasť na daňovom podvode, ale nie s z dôvodu porušenia § 49 a § 51 zákona o DPH.

56. Na základe vyššie uvedených zistení a úvah kasačný súd nepovažuje sťažnostné body kasačnej sťažnosti za opodstatnené a preto rozhodol podľa § 461 S.s.p. o zamietnutí kasačnej sťažnosti.

57. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 S.s.p. (a contrario) a vzhľadom na neúspech sťažovateľa v kasačnom konaní mu nepriznal právo na náhradu trov vynaložených v tomto konaní; zároveň kasačný súd nevidel dôvod na postup podľa § 168 S.s.p.

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný riadny opravný prostriedok.