

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 3Sžfk/93/2019  
Identifikačné číslo spisu: 2018200217  
Dátum vydania rozhodnutia: 30.06.2021  
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:2018200217.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu (spravodajca) a sudkýň JUDr. Petry Pribelskej, PhD. a JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobcu): ALPHA-SERVIS, s.r.o., so sídlom Ružová 177/6, Veľký Meder 932 01, zastúpeného advokátom Mgr. Romanom Kerakom, so sídlom Advokátskej kancelárie Tomášikova 4, 821 03 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101156540/2018 z 13. júna 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/87/2018-98 zo dňa 24.07.2019, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa (pôvodne žalobcu) proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/87/2018-98 zo dňa 24.07.2019 z a m i e t a.

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

### Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného č. 101156540/2018 z 13. júna 2018, ktorým Finančné riaditeľstvo SR podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 100469493/2018 zo dňa 01.03.2018, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubený rozdiel dane v sume 30 011,76 EUR slovom: na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2013 žalobcovi ako daňovému subjektu. Z vykonaného dokazovania vyplývalo, že daňový subjekt vystupoval v reťazci spoločností podieľajúcich sa na podvodoch na DPH.

2. Správca dane výzvou č. 103632485/2016 zo dňa 01.08.2016 požiadal Ministerstvo vnútra SR, Prezídium PZ, NAKA o zaslanie uznesenia o vznesení obvinenia týkajúce sa spoločnosti ALPHA-

SERVIS, s.r.o. resp. jej konateľ Emila Cigáneka. Prezídium PZ, NAKA dňa 15. augusta 2016 doručila správcovi dane uznesenie o vznesení obvinenia ČVS:PPZ-973/NKA-FP-BA-2013 zo dňa 20. apríla 2015, z obsahu ktorého vyplýva, že Z. K., Emilovi Cigánekovi, P. D., Z. D. a iným bolo podľa § 206 ods. 1 Trestného poriadku vznesené obvinenie za zločin založenia, zosnovania a podporovania zločineckej skupiny podľa § 296 Trestného zákona a za ďalšie iné súvisiace daňové trestné činy. Z odôvodnenia uznesenia vyplýva, že trestná činnosť sa má týkať aj spoločnosti ALPHA-SERVIS, s.r.o., pričom konkrétne v rokoch 2010-2013 sa dodania týkali aj spoločnosti FACIES, s.r.o. a tiež spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r.o. vo výške 506 870,31 eur teda spoločností, ktoré mali v zdaňovacom období október 2013 žalobcovi, na základe predložených faktúr, ktorými si uplatnil právo na odpočítanie dane, dodať tovar, resp. poskytnúť služby.

3. Krajský súd poukázal na zistenia správcu dane. Správca dane dňa 18.08.2017 nahliadol do spisu Ministerstva vnútra Slovenskej republiky, Prezídium policajného zboru, Národná kriminálna agentúra, Národná jednotka finančnej polície, expozitúra Bratislava, sp. zn. ČVS: PPZ-973/NKA-FP-BA-2013, pričom si vyhotovil fotokópie listín spisu. Zistil, že konateľ daňového subjektu, p. Emil Cigánek do Zápisnice o vylúčení obvinených sp. zn. 2 Tp 9/15 zo dňa 22.04.2015 konanom na Špecializovanom trestnom súde, pracovisko Banská Bystrica uviedol, že sa pridrižiava svojho vyjadrenia pred vyšetrovateľom, priznáva sa k tomu, čo mu je kladené za vinu, i keď niektoré veci nie sú pravdivé. Je pravdou, že pre podnikateľské subjekty, ktoré sú uvedené v návrhu prokurátora na vzatie do väzby v uznesení o vznesení obvinenia vyrábal faktúry a tieto firmám predával tak, ako je uvedené, avšak niektoré firmy spomenuté v uznesení nepozná. Bolo to tak, že niekto chcel niečo na faktúru a on mu tu faktúru urobil, pričom si urobil nákladovú faktúru. Išlo o ten istý tovar, čiže akože predával a akože nakupoval od niektorých z tých firiem, ktoré sú tam uvedené.

4. Z obsahu administratívneho spisu, ako aj z odôvodnení rozhodnutí daňových orgánov mal krajský súd preukázané, že listinné dôkazy (§ 24 ods. 4 daňového poriadku), ktoré správca dane získal z trestného spisu nie sú jedinými dôkazmi, na ktorých je napadnuté rozhodnutie spolu s prvostupňovým rozhodnutím založené. V priebehu daňovej kontroly, ani v rámci vyrubovacieho konania žalobca nepreukázal, že deklarované obchody majú reálny základ, pričom listinné dôkazy získané z trestného spisu túto skutočnosť len dokresľujú. Správny súd prostredníctvom rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/66/2016 z 31. mája 2018 upriamuje pozornosť žalobcu, že 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, čo v danom prípade splnené nebolo.

5. Sťažovateľ zastúpený advokátom, podal včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a navrhol, aby kasačný súd zmenil napadnutý rozsudok krajského súdu tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie. Sťažovateľ namietol porušenie práva na spravodlivý proces. Uviedol, že napadnuté rozhodnutie žalovaného bolo založené porušením a nerešpektovaním ústavného práva žalobcu a to prezumpcie nevinoty, ako aj riadne odôvodnenie rozhodnutia. Krajský súd sa v napadnutom rozsudku v bode 77 uviedol k tomuto: „Správca dane a následne žalovaný neporušili ani zásadu prezumpcie nevinoty, nakoľko, ako správne uviedol vo svojom rozhodnutí žalovaný, prvostupňovým rozhodnutím ani rozhodnutím žalovaného nebolo rozhodnuté o vine konateľa žalobcu. Správny súd súčasne dodáva, že napadnuté rozhodnutie žalovaného znamená, že žalobca nesplnil zákonné podmienky na to, aby mu bolo priznané právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, pričom otázku viny, resp. nevinoty je príslušný posúdiť výlučne „trestný súd.“ Krajský súd formalisticky uviedol, že odôvodnenie napadnutého rozhodnutia spĺňa všetky atribúty zákonnosti a žalovaný sa vysporiadal s podstatnými odvolacími námietkami.

6. Sťažovateľ ďalej uviedol, že z tohto konania žalovaného bolo zrejmé, že porušuje ústavnú zásadu prezumpcie nevinoty, keďže po tom, ako mu bolo doručené uznesenie o vznesení obvinenia ČVS: PPZ-

973 NKA-FP-BA-2013 vydané Národnou kriminálnou agentúrou dňa 20.04.2015 v podstate prestal s relevantnými úkonmi smerujúcimi k náležitému zisteniu skutkového stavu a „uspokojil sa“ s odôvodnením odkazujúcim na obsah uznesenia o vznesení obvinenia. V tomto smere si žalobca ani nezabezpečil a nepripojil celý trestný spis. Týmto skutočnosťami sa Krajský súd v Trnave v napadnutom rozsudku dostatočne nezaoberal. Teda z dôvodu, že je napadnutý rozsudok správneho súdu nedostatočne odôvodnený došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. V tejto súvislosti dal do pozornosti aj nález Ústavného súdu Slovenskej republiky I. ÚS 265/05, v ktorom konštatuje, že: „Pokiaľ všeobecný súd dospeje k rozhodnutiu bez toho, aby sa vo svojom rozhodnutí vysporiadal so všetkými rozhodujúcimi skutočnosťami tvoriacimi základ pre toto rozhodnutie, treba rozhodnutie všeobecného súdu považovať za arbitrárne, teda za rozporné s čl. 46 ods. 1 ústavy a s čl. 6 ods. 1 dohovoru“. Ďalej namietal nesprávne právne posúdenie veci ohľadne dôkazného bremena.

7. Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 09.10.2019 ku kasačnej sťažnosti navrhoval, aby najvyšší súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol. Uviedol, že z vyjadrenia p. Cigánika je jednoznačné, že spoločnosti, ktorých bol konateľom, vrátane žalobcu (sťažovateľa), boli súčasťou umelo vytvoreného reťazca spoločností zriadených za účelom podvodného konania na DPH, pričom dodávateľské a odberateľské faktúry nezodpovedajú reálnym ekonomickým plneniam.

8. Preskúmaním veci kasačný súd zistil, že danej veci podľa § 464 ods.1 SSP predchádzajú iné rozhodnutia najvyššieho súdu týkajúce sa daňovej kontroly u žalobcu na DPH za rok 2013. Kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu 1 Sžfk/72/2019 zo dňa 26.1.2021 týkajúci sa zdaňovacieho obdobia DPH za mesiac júl 2013, ktorý tiež v zmysle § 464 ods. 1 SSP odkazuje na rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 6Sžfk/68/2019 zo dňa 25. novembra 2020, ktorý sa zakladal na obdobných skutočnostiach a právnych záveroch vyslovených správnym súdom v zdaňovacom období na DPH za december 2013 s tým, že relevantná časť rozsudku bola citovaná kasačným súdom v zmysle § 464 ods. 1 SSP.

9. 64. Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (uznesenie Ústavného súdu SR z 14. novembra 2018 č. k. I. ÚS 377/2018-53).

10. 65. Podľa názoru kasačného súdu je nutné uvedomiť si postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustáľuje zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku 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. Touto skutočnosťou je aj realita dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu;

pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

11. 66. Kasačný súd uvádza, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp .zn. 8Sžf/26/2014).

12. 67. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybné dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar, resp. službu, dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť.

13. 68. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t. j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

14. 69. Kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I.ÚS 241/07-44, podľa ktorého zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

15. 70. Správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predložených faktúrach. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na sťažovateľovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávacom prípade nestalo.

16. 71. Kasačný súd sa stotožnil s právnym názorom žalovaného a krajského súdu, že v daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy posudzuje. Správca dane, ktorý získa oprávnené pochybnosti o tom, či bola predmetná služba či tovar dodaná osobou, deklarovanou na predkladaných faktúrach, nie je povinný dokazovať nedodanie touto osobou, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného obchodu osobou uvedenou v predkladanej faktúre, pokiaľ si uplatňuje právo na odpočítanie DPH z predkladanej dodávateľskej faktúry. Ak žalobca v tomto smere neunesie dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení práva na odpočítanie.

17. 72. K námietke nerešpektovania zásady prezumpcie neviný kasačný súd uvádza, že táto sa uplatňuje v trestnom konaní, pričom správca dane v prejednávacom prípade konštatoval porušenie daňových predpisov - zákona o DPH, a to z dôvodu neoprávneného uplatnenia odpočítania dane zo sporných faktúr daňovým subjektom v kontrolovanom zdaňovacom období.

18. 73. Vo vzťahu k nevykonaniu navrhovaných dôkazov, týkajúcich sa nepredvolania svedka Ondreja Chatrnúcha na výsluch kasačný súd uvádza, že táto nie je spôsobilá s poukazom na výsledky dokazovania zvrátiť záver daňových orgánov.

19. 78. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popísali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný krajský súd uviedol vo svojom rozhodnutí, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľa.“

20. Kasačný súd poukazuje na to, že okolnosti zistené v trestnom konaní nasvedčujú existencii daňového podvodu na DPH v roku 2013. Najvyšší súd skutočnosti z daňovej kontroly na DPH vykonanej v roku 2013 hodnotil už v predchádzajúci rozsudkoch, na ktoré senát 5S v tomto konaní odkazuje.

21. O trovách kasačného konania rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov kasačného konania z dôvodu neúspechu v kasačnom konaní a žalovanému nárok na náhradu trov konania zo zákona nevyplýva.

22. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.