

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 6Sžfk/35/2019  
Identifikačné číslo spisu: 2018200083  
Dátum vydania rozhodnutia: 21.04.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:2018200083.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Eriky Čanádyovej v právnej veci žalobcu: A. S., narodený XX.XX.XXXX, Y. XXX, XXX XX, právne zastúpený: JUDr. Helena Čerešňová, Horné predmestie 216/16, 900 21 Svätý Jur, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 51817/2018 zo dňa 24.01.2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 14S/22/2018-127 zo dňa 12.12.2018, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 14S/22/2018-127 zo dňa 12.12.2018 z a m i e t a.

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

### Odôvodnenie

#### I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 51817/2018 zo dňa 24.01.2018, ktorým žalovaný ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 1388820/2017 zo dňa 13.10.2017 o vyrubení rozdielu dane v sume 231 849,74 Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie marec 2009.

2. V odôvodnení rozsudku konštatoval, že žalobca si v zdaňovacom období marec 2009 uplatnil na základe faktúr od dodávateľov, a to spoločnosti MEAT SK, s.r.o., Ostwerke s.r.o. a GIBALEX spol. s r.o. odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ v spojení s § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) v celkovej výške 115 345,53 Eur. Konkrétne vo vzťahu k spoločnosti MEAT SK, s.r.o. sumu 90 704,85

Eur, vo vzťahu k spoločnosti Ostwerke s.r.o. sumu 19 686,30 Eur a vo vzťahu k spoločnosti GIBALEX spol. s r.o. sumu 4 954,38 Eur.

3. Správny súd mal obsahom administratívneho spisu vo vzťahu k deklarovanej dodávateľovi MEAT SK, s.r.o. preukázané, že H. F. bol konateľom tejto spoločnosti od 28.07.2008 až do jej zániku t.j. 17.03.2011. Pred H. F. bol konateľom tejto spoločnosti H. H. (v obchodnom registri je uvedené priezvisko H., hoci podľa občianskeho preukazu, ktorý je súčasťou administratívneho spisu sa jedná o H. H. - poznámka správneho súdu) a to krátku dobu od 27.03.2008 do 28.07.2008. Charakteristické pre uvedenú spoločnosť bolo krátke trvanie funkcie konateľa, keď aj konateľ, ktorý túto spoločnosť zastupoval pred H. H., funkciu konateľa vykonával od 27.09.2007 od 27.03.2008. V tejto súvislosti správny súd, práve vo vzťahu k zodpovednosti daňového subjektu za svoje obchodné vzťahy, zastával názor, že častá zmena na poste konateľa spoločnosti nesvedčí o dôveryhodnosti samotnej spoločnosti, pričom informácie o spoločnosti sú verejne dostupné prostredníctvom obchodného registra.

4. Vo vzťahu k dodaniu tovaru deklarovanej dodávateľom - spoločnosťou MEAT SK, s.r.o. bola podľa názoru správneho súdu relevantná odpoveď žalobcu zo dňa 10.11.2011, v ktorej okrem iného uviedol, že dodaný tovar pochádzal od firmy MASOCENTRUM CZ, s.r.o., tovar firma MEAT SK, s.r.o. nikde neskladovala, nakoľko vozidlá dovážali tovar priamo z Čiech do ich firmy. Ďalej v písomnom vyjadrení k zápisnici č. 9214401/5/3521/2012 zo dňa 07.02.2012 žalobca uviedol, že spoločnosť MEAT SK, s.r.o. mu predala tovar, ktorý zakúpila od spoločnosti MASOCENTRUM CZ, s.r.o., pričom tovar bol priamo dodaný do jeho prevádzky v Siladiciach spoločnosťou MASOCENTRUM CZ, s.r.o. Rovnako bola v danej veci relevantná skutočnosť, že na dodacích listoch bol uvedený dodávateľ - MASOCENTRUM CZ, s.r.o., platiteľ - MEAT SK, s.r.o. a príjemca dodávky - František Lančarič - LAPREMA.

5. Po vrátení veci na ďalšie konanie krajským súdom v Trnave vypočul správca dane vo vzťahu k spoločnosti Ostwerke s.r.o. a GIBALEX spol. s r.o. W. X. (bod 95 rozsudku). Správny súd k výpovedi W. X. uviedol, že tento síce konštatoval, že spoločnosť Ostwerke s.r.o. obchodovala so žalobcom, avšak jeho výpoveď ako celok spochybňuje skutočnosť, že spoločnosť Ostwerke s.r.o. bola reálnym (skutočným) dodávateľom žalobcu. Tento záver správneho súdu vyplýva z vyjadrenia svedka, ktorý napriek tomu, že preukázateľne bol zamestnancom spoločnosti nevedel, kto ho prijímal do zamestnania, nepoznal konateľa spoločnosti (R. Y.), nevedel, kde má spoločnosť sídlo, nevedel, či J. Š., ktorý mal zabezpečovať obchod s mäsom bol zamestnancom spoločnosti. Tiež výpoveď svedka bola nepresná, keď napríklad na jednom mieste tvrdil, že nedochádzal do styku s hotovosťou, na druhom mieste tvrdil, že hotovosť zobral pán Š. alebo on. Rovnako žalobca v odpovedi na výzvu zo dňa 10.11.2011 uviedol, že faktúry boli uhrádzané p. W. X. alebo p. J. Š. (bod 109 rozsudku). Svedok taktiež opísal priebeh obchodov, pričom zo samotného opisu nevyplýva realita deklarovovaných obchodov, ale iba ich papierové zabezpečenie, vrátane spôsobu úhrady za dodaný tovar.

6. Krajský súd ďalej uviedol, že medzi účastníkmi konania nebolo sporné, že k dodaniu tovaru žalobcovi reálne došlo. Spornou medzi účastníkmi konania bola otázka, či tovar uvedený na faktúrach dodali žalobcovi deklarovaní dodávatelia t.j. spoločnosť MEAT SK, s.r.o., Ostwerke s.r.o. a GIBALEX spol. s r.o. Nosnou žalobnou námietkou bolo jednak rozloženie dôkazného bremena medzi správcou dane a žalobcom, keď žalobca tvrdil, že predložením faktúr, dodacích listov a dôkazov o zaplatení fakturovaných kúpnych cien v plnom rozsahu vyčerpал svoje dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 písm. a/ zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) a jednak tvrdenie žalobcu, že konajúce orgány verejnej správy nedostatočne zistili skutkový stav veci, keď nevykonali potrebné dôkazy, konkrétne vo vzťahu k spornej výpovedi H. U.. Žalobca v tejto súvislosti vytykal konajúcim orgánom verejnej správy, že nevypočuli Z.. H. U. a zamestnancov spoločnosti Tešínske jatky, s.r.o., ktorí mali mať vedomosť o tom, že objednával tovar, pričom objednávky mal spracovávať za túto spoločnosť Z.. H. U.. Žalobca dôvodnosť správnej žaloby ďalej založil na tvrdení, že správca dane a následne žalovaný založili svoje rozhodnutia len na pochybnostiach, pričom nepreukázali relevantnými dôkazmi, že tovar deklarovateľmi dodaný nebol. Na strane druhej on listinnými dôkazmi, ktorých pravosť nebola spochybnená, napríklad znaleckým posudkom, preukázal, že tovar mu deklarovaní dodávatelia reálne dodali.

7. Správny súd považoval dokazovanie doplnené správcom dane za dostatočné na prijatie záveru, že realita dodania tovaru deklarovanej dodávateľmi bola spochybnená. Výpovede vypočítaných svedkov potvrdzovali závery správcu dane a následne žalovaného, že obchody s tovarmi neboli reálne uskutočnené, išlo len o fiktívne fakturačné obchody, predmetom obchodu bolo dodanie toho istého bravčového mäsa, s dodaním ktorého sa viazala len jedna preprava, čo zakladalo odôvodnený záver, že pohyb tovaru sa uskutočňoval priamo od prvého dodávateľa z EÚ [Českej republiky - Tešínske jatky, s.r.o. (dodávateľ MEAT SK, s.r.o., Ostwerke s.r.o.) MAKOVEC a.s., Jatky Moravský Krumlov, spol. s r.o. (Ostwerke s.r.o.)] k žalobcovi, ako poslednému odberateľovi, kde preprava preukázateľne skončila, pričom túto skutočnosť tvrdil aj sám žalobca (bod 104 tohto rozsudku). Vychádzajúc z uvedeného preto správca dane dôvodne ustálil aplikáciu ustanovenia § 3 ods. 6 daňového poriadku. Aj podľa názoru správneho súdu účelom opísaných reťazových obchodov bolo získanie daňovej výhody, na ktorú by žalobca, v prípade, ak by mu tovar fakturovali dodávatelia z Českej republiky, nemal nárok.

8. Pokiaľ išlo o objektívne sa javiacu sledovanú výhodu vo vzťahu k štátnemu rozpočtu prostredníctvom umelo vytvorených obchodných reťazov, jej podstatu v súvislosti s námietkami žalobcu daňové orgány v napadnutých rozhodnutiach ozrejmili. Tá inými slovami vo všeobecnosti spočívala v tom, že pokiaľ žalobca dovážal mäso priamo od dodávateľa z Českej republiky, ktorého intrakomunitárne dodanie tovaru do členského štátu EÚ bolo oslobodené od dane, bol povinný platiť daň správcovi dane pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 69 ods. 6 zákona o DPH, a to ako platiteľ dane nadobúdajúci tovar v tuzemsku z iného členského štátu od osoby identifikovanej pre daň v inom členskom štáte (v danom prípade v Českej republike), pričom by si v tom istom zdaňovacom období za splnenia podmienok podľa § 49 a § 51 zákona o DPH uplatnil odpočítanie dane, čím by sa tieto dve položky vynulovali a zo štátneho rozpočtu by neinkasoval nič. Naproti tomu, pokiaľ sa žalobca na základe vytvoreného obchodného reťazca, v danom prípade bez naplnenia ekonomického účelu obchodných káuz (len formálneho bez reálneho obsahu), stal odberateľom toho istého tovaru v tuzemsku od dodávateľa registrovaného ako platcu DPH v Slovenskej republike, išlo o dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, teda za nadobudnutie toho istého tovaru žalobca platil na vstupe DPH dodávateľovi, pričom za splnenia podmienok podľa § 49 a § 51 zákona o DPH, mal žalobca právo na uplatnenie odpočítania tejto zaplatenej dane. Pokiaľ žalobca odôvodnil ekonomické opodstatnenie obchodných vzťahov tým, že jeho dodávatelia mali cenové zvýhodnenie, žalovaný správne poukázal na to, že cenovým zvýhodnením svojich dodávateľov, žalobca ekonomický účel zrealizovaných obchodov nepreukázal.

9. Podľa názoru správneho súdu žalobca musí znášať následky svojho konania, ktoré vznikli tým, že v deklarovanej obchodných vzťahoch nepostupoval s dávkou náležitej obozretnosti keď, ako tvrdil, začal s dodávateľmi obchodovať na základe toho, že bol oslovený osobami, ktoré neboli konateľmi spoločností, ktoré mali tovar dodávať. Konkrétne ho mali osloviť H. H., J. X. (spoločnosť MEAT SK, s.r.o.), pri ktorom sa neskôr zistilo, že nebol osobou, za ktorú sa vydával a J. Š. (spoločnosť Ostwerke s.r.o., GIBALEX spol. s r.o.). Následne s týmito osobami, ako aj s W. X. spolupracoval v rámci dodávok bravčového mäsa, pričom je na zamyslenie, že dodávky smerovali v nadmerných objemoch aj napríklad od spoločnosti Tešínske jatky, s.r.o., s ktorou žalobca aj priamo obchodoval. Rovnako je vo vzťahu k posudzovaniu obozretnosti žalobcu relevantné, že uvedené spoločnosti s mäsom reálne nepracovali (správny súd má na mysli napríklad vykonávanie porážky zvierat, spracovanie mäsa atď.). V tejto súvislosti správny súd poukázal aj na rozsudok sp.zn. 5Sžf/66/2016 z 31.05.2018.

10. S poukazom na citovaný rozsudok najvyššieho súdu správny súd za nedôvodnú vyhodnotil námietku, ktorou žalobca tvrdil, že žalovaný a správca dane nespochybnili pravosť predložených dokladov (napr. znaleckým dokazovaním) a preto je jeho nárok na odpočítanie dane oprávnený. Podľa zákona o dani z pridanej hodnoty, odpočítanie dane nenastáva ex lege ale je právom platiteľa dane, ktoré právo je spojené s jeho dôkaznou povinnosťou. Zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužitelnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet dane uplatnil, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre tieto nároky zákon stanovil. Na priznanie práva na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry sa vyžaduje, aby platiteľ preukázal, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar reálne dodaný (§ 8 zákona o DPH) a to práve osobou uvedenou na faktúre, pričom nestačí iba predloženie faktúry, hoci má všetky

formálno-právne náležitosti, ale musí sa overiť, či údaje v nej uvedené naozaj dokladujú predmetnú činnosť (z odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf/40/2015 z 28. septembra 2017). Je tomu tak preto, že 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 (najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02, Zb. s- I-5337, bod 76, ako aj z 21. februára 2006, Halifax, a i., C-255/02, Zb. s. I. 1609, bod 71). Správny súd s poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 5Sžf/63/2011 zo dňa 28.06.2012 konštatuje, že existencia podmienok pre nárok na odpočet dane musí byť preukázaná bez akýchkoľvek pochybností, pričom v danom prípade sú dodávky tovaru postihnuté veľkým množstvom pochybností, ktoré majú podklad v administratívnom spise. Rovnako realnosť dodania tovaru osobou uvedenou na faktúre nepreukazuje ani jej úhrada v hotovosti, pričom preukázanie výberu konkrétnej hotovosti z účtu, je na preukázanie realnosti dodania tovaru nepostačujúce.

11. Vo vzťahu k rozloženiu dôkazného bremena poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp.zn. III. ÚS 78/2011 z 23. februára 2011.

12. Podľa názoru správneho súdu, správca dane ako aj žalovaný správne vyhodnotili skutkový stav vyplývajúci z rozsiahle vykonaného dokazovania preverením listinných dôkazov, odpovedí dožiadaných daňových orgánov, informácií získaných v rámci MVI, ako aj z výpovedí veľkého množstva svedkov, ktoré vo vzájomných súvislostiach nepotvrdili realnosť deklarovaných zdaniteľných plnení vo vzťahu k dodávateľským subjektom, následkom čoho nebola preukázaná oprávnenosť uplatneného odpočtu DPH za dodanie tovaru od uvedených dodávateľov.

13. Rovnako daňové orgány v súlade so závermi relevantnej judikatúry Súdneho dvora EÚ, t. j. s ohľadom na objektívne skutočnosti a prihliadnuc na vyššie popísané okolnosti prípadu, správne vyhodnotili potrebnú mieru odbornej starostlivosti žalobcu, ktorú mohol a aj mal vynaložiť na to, aby sa vyhol jeho objektívne sa javiacej účasti na umelo vytvorenom obchodnom reťazci, ktorý bol vytvorený za účelom získania neoprávnených plnení zo štátneho rozpočtu. Konštatoval, že vo všeobecnosti je potrebné vychádzať z premisy, že podnikateľ nesie zodpovednosť a riziko za obchodné vzťahy, do ktorých vstupuje, i v nadväznosti na administratívno-právne konsekvencie, ktoré z nich a z príslušných noriem verejného práva vyplývajú. Ani zásadu neutrality DPH, uplatňovanú na jednotlivých stupňoch zdaniteľných plnení, nemožno bezvýhradne aplikovať v prípadoch, ktoré svojou podstatou a prevedením postrádajú ekonomický účel obchodnej kauzy a odporujú účelu sledovanému zavedením uvedenej nepriamej dane.

14. O trovách konania rozhodol správny súd podľa § 168 SSP a v konaní úspešnému žalovanému trovy konania nepriznal, nakoľko orgánu štátnej správy v rámci správneho súdneho konania náhrada trov v zásade neprináleží.

## II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

15. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podal žalobca v postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa ust. § 440 ods. 1 písm. f/, g/, h/ SSP a navrhol napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie.

16. V kasačnej sťažnosti uviedol, že nespochybňuje, že nesie dôkazné bremeno. Poukázal len na to, že jeho dôkazné bremeno nie je absolútne (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011, od ktorého sa správny súd odklonil).

17. Sťažovateľovi nebolo preukázané, že by sa podieľal na podvode s poukazom na rozsudok ESD C-285/11. Keďže v zmysle judikatúry ESD poskytujúcej výklad Smernice je pre odopretie práva na odpočet DPH nevyhnutne potrebné, aby vnútroštátny orgán preukázal, že sa žalobca podieľal na

podvođe alebo uplatňuje odpočítanie DPH zneužívajúcim spôsobom, potom možno konštatovať, že nebola naplnená podmienka pre odopretie práva sťažovateľovi na odpočet DPH.

18. Následne citoval závery rozsudku ESD C-80/11 - C - 142/11, C-255/02. Bol toho názoru, že pokiaľ chce vnútroštátny orgán odoprieť právo na odpočet DPH, potom musí jednoznačne preukázať hlavný cieľ (vôľu, úmysel) sťažovateľa získať daňovú výhodu, čo nepreukázal. V zmysle bodu 121 napadnutého rozsudku správny súd nemal objektívne preukázané, že hlavným cieľom transakcie je získanie daňovej výhody. Súdu sa len javilo, že sťažovateľ daňovú výhodu sledoval, a teda súd nesprávne aplikoval § 49 a § 51 zákona o DPH, čo je zrejmé aj z judikatúry ESD a v rozpore s platnou právnou úpravou odoprel sťažovateľovi právo na odpočet DPH. Medzi sťažovateľom a jeho dodávateľmi išlo o dodanie tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH a o ekonomickú činnosť podľa § 3 ods. 6 zákona o DPH. Keďže súd vylúčil ekonomický účel obchodu, potom nesprávne právne posúdil vzťahy medzi žalobcom a jeho dodávateľmi. Vzhľadom na uvedené sú dodávatelia sťažovateľa povinný odviesť DPH a DPH nebol povinný odvádzať sťažovateľ, pretože tento ju zaplatil v rámci fakturovanej kúpnej ceny. Z uvedených dôvodov podľa názoru sťažovateľa súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

19. Sťažovateľ konštatoval, že porušenie § 24 ods. 2 daňového poriadku pretrvávalo aj po vrátení veci (rozsudok Krajského súdu v Trnave sp.zn. 14S/229/2014), pretože sa nepodarilo odstrániť súdom vytýkaný rozpor v tvrdeniach H. H., R. Y. a N. N.. Snaha žalovaného odstrániť porušenie § 24 ods. 2 daňového poriadku nie je právom aprobovaná skutočnosť, ktorou sa môže sťažovateľovi uprieť právo na riadne objasnenie veci. Na základe uvedeného tvrdil, že bolo porušené jeho právo na spravodlivý proces.

20. Ďalšou námietkou bol pretrvávajúci selektívny prístup k dôkazom. Argumentoval, že svedecké výpovede zamestnancov sťažovateľa sú riadnym dôkazom v daňovom konaní, navyše ak aj žalovaný potvrdil, že prispeli k objasneniu skutkového stavu. Zdôvodnenie, že tieto výpovede nie sú dôkazom s poukazom na pracovnoprávny vzťah k sťažovateľovi a svedkovia nedisponujú dôkazmi o svojich tvrdeniach, nemá oporu v zákone, a teda vec nesprávne právne posúdil.

21. Čo sa týka výpovede H. U., táto nebola schopná prispieť k náležitému objasneniu veci a nie je dôkazom. H. U. nebol spôsobilý prispieť k čo najúplnejšiemu objasneniu veci, lebo všetky informácie, ktorými disponoval čerpal od tretích osôb, resp. k niektorým podstatným okolnostiam sa nevedel vyjadriť vôbec. Žalovaný v záujme naplnenia litery § 24 ods. 2 daňového poriadku bol potom povinný vykonať vylúch tých tretích osôb, ktoré svedok označil.

22. K námietke, že je na neho v neprimeranej miere prenesené dôkazné bremeno konštatoval, že v záujme spravodlivého a presvedčivého rozhodnutia súdu je na mieste, aby súd uviedol akým zákonným spôsobom mal sťažovateľ spoľahlivo preukázať reálnu existenciu zdaniteľného obchodu zakladajúceho nárok na odpočet DPH. V opačnom prípade ide o názor súdu bez zjavnej opory v zákone, podľa ktorej súd ukladá sťažovateľovi preukázanie nároku spôsobom, ktorý nikto nevie ani len pomenovať. Sťažovateľ nie je oprávnený zabezpečovať dokumenty z účtovníctva svojich dodávateľov a ich subdodávateľov a za stav účtovníctva tretích osôb nezodpovedá. Možnosti sťažovateľa získať dôkazy sú limitované jeho zákonnými možnosťami.

23. Vo vzťahu k dodaniu tovaru a ekonomickej činnosti namietal bod 119 napadnutého rozsudku, z ktorého vyplynulo, že tovar bol dovážaný autami spoločnosti Tešínske Jatky. Tento záver súdu nemá oporu v zákone, pretože zo žiadneho právneho predpisu nevyplýva, že by vo vzťahu k určaniu povinnosti DPH bolo smerodajné, akým vozidlom bol tovar prepravený. Mal za to, že dodávatelia uvedení na faktúrach ako obchodníci dodali žalobcovi tovar, ku ktorému sa zaviazali kúpnu zmluvou, umožnili mu nakladať tovarom ako vlastníkom, čím bola naplnená podmienka dodania tovaru podľa § 8 zákona o DPH a ekonomickeho účelu obchodu podľa § 3 ods. 6 zákona o DPH. Keďže súd dospel k záveru, že obchod bol len fiktívny preto, že bol prepravený z Českej republiky jednou prepravou priamo k žalobcovi, potom súd ignoroval činnosti obchodníkov ako hospodársku (ekonomickú) činnosť, ignoroval existenciu a naplnenie znakov kúpnej zmluvy a ako smerodajnú uviedol práve tú okolnosť,

ktorá je pre posúdenie ekonomickej činnosti irelevantná. Ďalej namietal konštatovanie súdu v bode 120 a 121 ohľadom získania daňovej výhody, čo preukázané nebolo. Naopak, bolo preukázané, že sťažovateľ zaplatil kúpnu cenu vrátane DPH svojim dodávateľom uvedeným vo faktúrach a túto prijatú DPH neodviedli, čo však on nevedel. Z tohto dôvodu sa nejedná o úmysel sťažovateľa získať daňovú výhodu ale o nekalú činnosť neznámych tretích subjektov, ktorí neodviedli splatnú DPH a vybratú od sťažovateľa v rámci kúpnej ceny. Nesúhlasil ani s bodom 123 rozsudku, nakoľko je irelevantné, či dodávateľ vlastní bitúnok a vyrába salámy pretože hospodárskou činnosťou je každá činnosť obchodníka a väčšina svetového obchodu je založená na kúpe a ďalšom predaji bez ďalšieho spracovania.

24. Čo sa týkalo preukázania dodania tovaru MEAT SK, sťažovateľ ho preukázal faktúrami, dodacími listami, svedeckými výpoveďami, ktoré neboli hodnotené ako dôkaz (str. 14 - 18 prvostupňového rozhodnutia), kúpnu zmluvou zo dňa 19.05.2008 uzatvorenou medzi MASOCENTRUM CZ (neskôr Tešínske Jatky) ako predávajúcim a MEAT SK ako kupujúcim. Súd sa napriek sťažovateľovým tvrdeniam o tom, že v mene spoločnosti MEAT SK vystupoval H. H. obmedzil len na konštatovanie, že tento nebol konateľom a poprel relevanciu vzniknutých záväzkových vzťahov. Uvedené rovnako platilo aj pre osobu J. X., ktorý bol splnomocneným zástupcom spoločnosti MEAT SK a za spoločnosť MEAT SK preberal peniaze od sťažovateľa. Sťažovateľ uviedol, že ak spoločnosť MEAT SK mu dodávala tovar, za ktorú jej platil kúpnu cenu a zároveň Tešínske Jatky zastúpené H. U. ako dodávateľ pre spoločnosť MEAT SK dostali za dodaný tovar od MEAT SK zaplatené, potom mala spoločnosť MEAT SK odvieť DPH. Ďalej uviedol, že svedkovia F. a H. klamali ak tvrdili, že MEAT SK nikdy s nikým neobchodovala, nevykonávala žiadnu činnosť, nevystavovala žiadne doklady. Pravosť dokladov však spochybnená nebola.

25. Vo vzťahu k spoločnosti Ostwerke uviedol, že zamestnanec Ostwerke W. X. výpoveďou zo dňa 07.03.2017 jasne a zrozumiteľne vypovedal, že Ostwerke dodávala sťažovateľovi mäso a tento jej za to platil kúpnu cenu vrátane DPH.

26. Záverom konštatoval, že jeho zamestnanci potvrdili dodávku tovaru zo spoločnosti GIBALEX do prevádzky sťažovateľa v Siladiciach ako aj zaplatenie dojednanej kúpnej ceny. Keďže súd poprel reálny obsah dodávateľsko-odberateľských vzťahov medzi GIBALEX a sťažovateľom len na tom základe, že W. X. nebol zamestnancom GIBALEX a teda jeho výpoveď nie je dôkazom, potom súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

27. Žalovaný sa k podanej kasačnej sťažnosti nevyjadril.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

28. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

29. Predmetom skúmania kasačného súdu bol rozsudok krajského súdu z hľadiska posúdenia, či vec bola správne právne posúdená z dôvodov uvedených v kasačnej sťažnosti.

30. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že daňová kontrola bola u sťažovateľa začatá na základe oznámenia o výkone daňovej kontroly č. 647/320/14382/2011 zo dňa 05.05.2011, pričom za deň začatia daňovej kontroly bol určený 06.06.2011. Správca dane listom č. 647/320/36603/2011/DEC zo dňa 14.11.2011 požiadal o predĺženie polročnej lehoty na kontrolu, pričom podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v systave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „zákon č. 511/1992 Zb.“) bola lehota na vykonanie daňovej

kontroly DPH za zdaňovacie obdobie január - december 2009 predĺžená do 05.06.2012. Daňová kontrola bola ďalej prerušená rozhodnutím č. 9214401/1/377183/2012 a správca dane pokračoval vo výkone daňovej kontroly dňa 05.08.2013, kedy bola Daňovému úradu Trnava doručená odpoveď na žiadosť č. 9214401/1/350027/12 zo dňa 06.03.2012 o medzinárodnú výmenu informácií.

31. Dňa 17.09.2013 správca dane vypracoval protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly č. 9214401/5/4224621/2013/Váv (ďalej len ako „protokol“), ktorý bol doručený splnomocnenej zástupkyňi daňového subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie. Dňa 27.09.2013 bolo správcovi dane doručené vyjadrenie k protokolu. Správca dane dňa 23.10.2013 vypracoval dodatok k protokolu. Protokol vrátane dodatku bol prerokovaný so splnomocnenou zástupkyňou žalobcu dňa 25.10.2013 (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9214401/5/4809502/2013/Vla), ktorým dňom bola daňová kontrola ukončená (§ 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb.). Správca dane vydal dňa 07.11.2013 dodatočný platobný výmer č. 9214401/5/4976935/2013/Vla, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na § 165 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 231 849,74 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2009. Proti dodatočnému platobnému výmeru podal žalobca odvolanie. Žalovaný rozhodnutím č. 1100301/1/395808/2014/5098 zo dňa 05.09.2014 napadnuté rozhodnutie správcu dane potvrdil.

32. Proti rozhodnutiu žalovaného podal daňový subjekt žalobu, ktorú Krajský súd v Trnave vyhodnotil ako dôvodnú, a preto rozsudkom č.k. 14S/229/2014-456 zo dňa 12.10.2016 zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/395808/2014/5098 zo dňa 05.09.2014 a rovnako tiež rozhodnutie Daňového úradu Trnava, pobočka Piešťany č. 9214401/5/4976935/2013/Vla zo dňa 07.11.2013 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Krajský súd zrušil predchádzajúce rozhodnutie žalovaného z dôvodu, že bolo nepreskúmateľné a tiež preto, že bolo potrebné objasniť nezrovnalosti vo výpovediach svedkov, konkrétne H.N. H. (výpovede dňa 16.12.2011, 03.07.2012 v súvislosti so spoločnosťou Lukus group s.r.o.) R. Y. a N. N. vo vzťahu k obchodným transakciám medzi žalobcom a ostatnými dodávateľmi, ktorí na jednej strane potvrdili realizáciu obchodných transakcií, ale tiež uviedli, že k nim nedošlo (bod 70 rozsudku), pričom správny súd v bode 71 uviedol, že pokiaľ správca dane neobjasní zjavné nezrovnalosti v predmetných právnych vzťahoch, svedčí to o tom, že skutočnosti rozhodujúce pre stanovenie daňovej povinnosti neboli zistené čo najúplnejšie. Správny súd tiež uložil správny orgánom vykonať výsluch svedka H. U., a to v súvislosti s dodaním tovaru od spoločnosti Tešínske jatky, s.r.o. žalobcovi.

33. Po vrátení veci na ďalšie konanie správca dane opakovane predvolal na výsluch svedka H. H. (dodávateľ Jtrade s.r.o., MEAT SK, s.r.o.), W. X. (dodávateľ Ostwerke s.r.o., GIBALEX spol. s r.o.), R. Y. (dodávateľ Ostwerke s.r.o.), N. N. (dodávateľ GIBALEX spol. s r.o.) a H. U.. Správca dane požiadal o predvedenie H.N. H., R. Y. a N. N., pričom predvedenia neboli úspešné z dôvodu, že R. Y. a N. N. sa na adrese trvalého pobytu nezdržiavajú a taktiež H. H. sa predviesť nepodarilo. Správcovi dane boli vypočutí W. X. a H. U., ktorých výsluch je podrobne zaznamenaný v napadnutom rozhodnutí žalovaného a taktiež je obsahom napadnutého rozsudku.

34. Správca dane dňa 13.10.2017 vydal rozhodnutie č. 1388820/2017 kde skonštatoval, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok, na ktoré sa odpočet DPH viaže, nepreukázal, že obchody boli uskutočnené v deklarovanom rozsahu a osobami uvedenými na faktúrach. Mal za to, že daňový subjekt v priebehu kontroly, ani v písomnom vyjadrení k uvedenému protokolu nepredložil vierohodné dôkazy, ktoré by preukázali jeho tvrdenia a preukazovali tak oprávnenosť uplatneného odpočítania dane v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH, respektíve oprávnenosť oslobodenia dodania tovaru od dane v zmysle § 43 zákona o DPH a zotrval na všetkých svojich kontrolných nálezochoch, zisteniach a záveroch uvedených v protokole č. 9214401/5/4224621/2013/Váv zo dňa 17.09.2013 v znení dodatku k protokolu zo dňa 23.10.2013. Z výroku prvostupňového rozhodnutia vyplýva, že v rámci daňovej kontroly bola u daňového subjektu v porovnaní s podaným daňovým priznaním za zdaňovacie obdobie marec 2009 zistená daň vo výške 225 156,84 Eur, pričom rozdiel dane bol určený vo výške 231 849,74 Eur, a to z dôvodu, že daňový subjekt si v daňovom priznaní uplatnil nadmerný odpočet vo výške 6 692,90 Eur.

35. Správca dane preveroval v zdaňovacom období marec 2009 daňovým subjektom deklarovaným dodávky tovaru od dodávateľov, spoločností MEAT SK, s.r.o., Ostwerke s.r.o. a GIBALEX spol. s r.o. Po vykonanom a doplnenom dokazovaní skonštatoval, že obchodné transakcie deklarované vo faktúrach predložených daňovým subjektom ku kontrole za január - december 2009 sa neuskutočnili, a preto dodávateľom spoločnostiam MEAT SK, s.r.o., Ostwerke s.r.o. a GIBALEX spol. s r.o. nevznikla daňová povinnosť z dodania tovaru v súlade s § 19 zákona o DPH a kontrolovanému daňovému subjektu nevzniklo právo na odpočítanie dane z faktúr od deklarovaných dodávateľov podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH doplniac, že cieľom takýchto formálnych obchodných transakcií založených len na fakturácii tovaru, bez reálneho plnenia bolo neoprávnené uplatnenie odpočítania DPH, čerpanie nadmerných odpočtov v reťazci obchodníkov s bravčovým mäsom a v konečnom dôsledku zneužitie výhody DPH. Správca dane poukázal tiež na to, že daňový subjekt vo vzťahu k zisteniam správcu dane neuviedol žiadne dôkazy, ktorými by vyvrátil pochybnosti o tom, že sa zdanieľné obchody reálne uskutočnili dodávateľmi uvedenými na faktúre. Uviedol, že nevykonaním len formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na skutkový stav, na realitu vecného plnenia, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach, pričom dospel k záveru, že obchody s tovarmi neboli reálne uskutočnené - išlo len o fiktívne fakturačné obchody. V tejto súvislosti poukázal na to, že predmetom obchodu bolo dodanie toho istého tovaru - bravčového mäsa - polovičiek medzi minimálne tromi subjektmi, s dodaním mäsa sa viazala jedna preprava tovaru, dodávky sú idúce časovo po sebe a zakladajú fyzický pohyb tovaru, ktorý sa uskutočňuje priamo od prvého dodávateľa z EÚ (Českej republiky) k poslednému odberateľovi (daňový subjekt), kde preprava končila. Z uvedeného dôvodu správca dane zastal názor, že pohyb tovaru sa uskutočnil len fakturačne, s cieľom uplatnenia zneužitia výhody DPH, poukázal na § 3 ods. 6 daňového poriadku, a preto daňovému subjektu znížil odpočítanie dane za zdaňovacie obdobie marec 2009 o celkovú sumu 115 345,53 Eur, z toho vo vzťahu k dodávateľovi MEAT SK, s.r.o. DPH vo výške 19% predstavuje sumu 90 704,85 Eur, vo vzťahu k dodávateľovi Ostwerke s.r.o. DPH vo výške 19% predstavuje sumu 19 686,30 Eur a vo vzťahu k dodávateľovi GIBALEX spol. s r.o. predstavuje DPH 19% sumu vo výške 4 954,38 Eur.

36. Správca dane na základe vykonaného dokazovania považoval obstaranie tovaru z Českej republiky, ktoré mali žalobcoví dodať spoločnosti MEAT SK, s.r.o. a Ostwerke s.r.o., za nadobudnutie tovaru v zmysle § 11 zákona o DPH priamo daňovým subjektom - Františkom Lančaričom, LAPREMA a keďže daňový subjekt nepriznal nadobudnutie tovaru z iného členského štátu vo výške, aká bola zistená v priebehu daňovej kontroly, správca dane mu postupom podľa § 69 ods. 6 zákona o DPH uložil povinnosť odvieť DPH v sadzbe 19% z nadobudnutého tovaru podľa § 11 zákona o DPH v celkovej výške 110 391,15 Eur (vo vzťahu k spoločnosti MEAT SK, s.r.o. vo výške 90 704,85 Eur a vo vzťahu k spoločnosti Ostwerke s.r.o. vo výške 19 686,30 Eur). Správca dane súčasne nepriznal daňovému subjektu právo na odpočítanie dane a to s poukazom na § 49 ods. 2 písm. c/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH, pretože nepreukázal, že má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu a tiež nepreukázal, že by viedol podrobné záznamy o prijatých tovaroch a službách, osobitne o nadobudnutí tovaru z iného členského štátu v zmysle § 70 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH.

37. Správca dane uzavrel, že daňový subjekt nespĺnil podmienky oslobodenia od dane v zmysle § 43 ods. 1 zákona o DPH, konkrétne vo vzťahu k faktúram pre spoločnosť Lannes IMC s.r.o. (Česká republika) v celkovej výške 32 174,01 Eur, a preto považoval predmetnú dodávku za dodanie tovaru v tuzemsku podľa § 8 citovaného zákona, pri ktorom vzniká daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH dodajúc, že na základe uvedenej skutočnosti je daňový subjekt podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH povinný odvieť do štátneho rozpočtu DPH zo základu dane 32 174,01 Eur v sadzbe 19% t.j. 6 113,06 Eur.

38. Z dôvodu podaného odvolania vo veci rozhodoval žalovaný orgán verejnej správy, ktorý podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil prvostupňové rozhodnutie. Žalovaný sa stotožnil s právnym názorom správcu dane založenom na zisteniach vykonaných počas daňovej kontroly, ako aj v ďalšom konaní nasledujúcom po rozsudku Krajského súdu v Trnave, že obchodné transakcie deklarované vo faktúrach predložených daňovým subjektom ku kontrole za január - december 2009 sa neuskutočnili dodávateľom

daňového subjektu - spoločnostiam MEAT SK, s.r.o., Ostwerke s.r.o. a GIBALEX spol. s r.o. nevznikla daňová povinnosť z titulu dodania tovaru podľa § 19 zákona o DPH, a preto následne nevzniklo kontrolovanému daňovému subjektu právo na odpočítanie dane z predložených faktúr podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Stotožnil sa tiež s názorom správcu dane, že cieľom takýchto formálnych obchodných transakcií, založených len na fakturácii tovaru bez reálneho plnenia bolo neoprávnené uplatnenie odpočítania DPH, čerpanie nadmerných odpočtov v reťazci obchodníkov s bravčovým mäsom a v konečnom dôsledku zneužitie výhody DPH. Za dôvodné vyhodnotil aj uloženie ďalšej daňovej povinnosti kontrolovanému daňovému subjektu podľa § 69 ods. 1 a ods. 6 zákona o DPH.

#### IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

39. Podľa § 1 ods. 1 daňového poriadku tento zákon upravuje správu daní, práva a povinnosti daňových subjektov a iných osôb, ktoré im vzniknú v súvislosti so správou daní.

40. Podľa § 2 písm. a/ daňového poriadku na účely tohto zákona sa rozumie správou daní postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov.

41. Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

42. Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určenie a vyrubenie dane.

43. 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.

44. Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku 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, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

45. 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.

46. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku 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.

47. 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.

48. 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.

49. Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.

50. Podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

51. Podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku správca dane po vykonaní daňovej kontroly v rozhodnutí určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat', alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

52. Podľa § 74 ods. 2 daňového poriadku odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania doplňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

53. Podľa § 74 ods. 4 vety prvej daňového poriadku odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí.

54. Podľa ust. § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak.

55. Podľa § 11 ods. 1 zákona o DPH na účely tohto zákona sa nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu rozumie nadobudnutie práva nakladať ako vlastník s hnutelným hmotným majetkom odoslaným alebo prepraveným nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet do tuzemska z iného členského štátu. Za nadobudnutie tovaru podľa prvej vety sa považuje aj prevzatie tovaru na základe nájomnej zmluvy s dojednaným právom kúpy prenajatej veci, ak sa v členskom štáte prenajímateľa považuje odovzdanie predmetu nájmu za dodanie tovaru do iného členského štátu s oslobodením od dane.

56. Podľa § 11 ods. 2 zákona o DPH nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu je predmetom dane, ak

a) nadobúdateľom je zdaniteľná osoba konajúca v postavení zdaniteľnej osoby, právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, alebo zahraničná osoba, ktorá je identifikovaná pre daň v inom členskom štáte, a

b) dodávateľom je osoba identifikovaná pre daň v inom členskom štáte, ktorá dodala tovar za protihodnotu, okrem dodania tovaru s inštaláciou alebo montážou dodávateľom alebo na jeho účet a okrem dodania tovaru formou zásielkového predaja.

57. Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej vety a ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

58. Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo

prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

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

60. 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 voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

61. Podľa § 49 ods. 2 písm. c/ 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 ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a.

62. 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.

63. Podľa § 51 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c/ má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu.

64. Podľa § 69 ods. 6 zákona o DPH pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu je povinná platiť daň osoba, ktorá tovar nadobudne podľa § 11 a § 11a.

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

66. Správne sudy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom (§ 6 ods. 1 SSP).

67. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu je posudzovať, či správny orgán vecne 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 hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi predpismi.

68. Kasačný súd preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného 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 z takto vymedzeného rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

69. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s

prihliadnutím na ust. § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem, obsahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožnil v celom rozsahu.

70. Účelom daňového konania je zistenie, či daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. 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.

71. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane.

72. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach, dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

73. Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vysloveného v rozsudku sp.zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015 aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných ustanovení.

74. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná a akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

75. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č.k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva právny záver: „...dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím 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 si nárok uplatňuje dôvodne 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...“.

76. V prejednávanej veci mal najvyšší súd za preukázané, že žalovaný, ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní, vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti,

rozhodujúce pre správne určenie dane, v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie s cieľom preveriť realnosť deklarovaných obchodov.

77. V priebehu daňovej kontroly bolo vykonaných niekoľko ústnych pojednávaní, v rámci ktorých vypovedali viacerí svedkovia, predovšetkým W. X., H. U., H. F., H. H. Kasačný súd preskúmal jednotlivé svedecké výpovede a dospel k rovnakému záveru ako krajský súd či daňové orgány, a teda, že jednotlivé svedecké výpovede sú nejednotné a predovšetkým nepreukazujú, že k obchodom, ktoré sú predmetom faktúr za zdaňovacie obdobie marec 2009, skutočne došlo. Predmetné svedecké výpovede sú dostatočne podrobne zhrnuté ako v rozhodnutiach daňových orgánov, tak aj v rozsudku krajského súdu. Kasačný súd teda považoval za nadbytočné a nevhodné opätovne uvádzať do rozsudku obsah týchto výpovedí.

78. Kasačný súd dodáva, že niektorí konatelia spoločností, ktoré v r. 2009 figurovali ako dodávatelia kontrolovaného daňového subjektu popreli vykonávanie akejkoľvek ekonomickej činnosti v roku 2009, rovnako popreli, že poznajú sťažovateľa. V spoločnostiach často dochádzalo k prevodu obchodných podielov, k zmene spoločníkov, konateľov. Mnohé spoločnosti, ktoré si v reťazci navzájom predávali mäso sú nekontaktné, konateľov nebolo možné predviesť ani prostredníctvom orgánov Policajného zboru. Spoločnosti v reťazci nezamestnávali zamestnancov, nevlastnili majetok, dopravné prostriedky, skladové či výrobné priestory čím nepreukázali, že mali vytvorené reálne predpoklady na vykonávanie ekonomickej činnosti s mäsom.

79. Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá pre správca dane v daňovom konaní ustanovuje povinnosť postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi. V zmysle zásady súčinnosti správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov, podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

80. Kasačný súd konštatuje, že bolo nesporne povinnosťou žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočet DPH. Existencia faktúry nepostačuje. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené.

81. Žalobca počas daňovej kontroly neposkytol požadované informácie a vysvetlenia, ktoré by preukázali vecnú stránku reálnej existencie dokladov, čím nespĺnil povinnosť úzko spolupracovať so správcou dane a nepreukázal skutočnosti, ktoré mali vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní a na preukázanie ktorých bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania. Za stavu, že žalobca nepreukázal skutočnú realizáciu zdaniteľných obchodov tak, ako je uvedené na faktúrach a doklady, ktoré predložil nemali takú výpovednú hodnotu, aby ich bolo možné použiť ako jednoznačný dôkaz o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných obchodov, nepreukázal splnenie podmienok vyplývajúcich z ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Podľa názoru odvolacieho súdu žalobca jednoznačne neunesol dôkazné bremeno a nevyvrátil tak dôvodné pochybnosti správcu dane o realnosti deklarovaných zdaniteľných plnení.

82. Správa daní s prihliadnutím na jej účel vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Uvedené platí v plnom rozsahu aj na uplatnenie nadmerného odpočtu DPH. Správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov, zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnené

vrátenie DPH. Z uvedeného dôvodu sa pri tejto činnosti správcu dane, predchádzajúcej rozhodnutiu o uplatnenom nároku na vrátenie DPH, autoritatívnym spôsobom formou rozhodnutia uplatňuje dôsledná aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov správcom dane spolu so zásadou objektívnej pravdy vo vzťahu k potrebným zisteniam. Aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní), pričom vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných zákonných ustanovení.

83. Najvyšší súd Slovenskej republiky vo svojej rozhodovacej činnosti neustále poukazuje na nutnosť dodržiavať zásadu právnej istoty (čl. 1 ods. 1 veta prvá Ústavy Slovenskej republiky), t. j. že v obdobných veciach je možné sa od predchádzajúceho rozhodnutia najvyššieho súdu meritórne odchyliť iba, ak sa podstatne zmenili skutkové okolnosti a právny základ pre vyhlásenie súdneho rozhodnutia. Navyše, s princípom právnej istoty je tesne spojená kontinuita právnych názorov súdov na riešenie obdobných vecí.

84. V dôsledku uvedených okolností dospel kasačný súd k totožnému záveru, vyplývajúcemu z rozhodnutia iného senátu tohto súdu vo veci sp.zn. 4Sžf/56/2016, a preto kasačnú sťažnosť podľa ustanovenia § 461 SSP pre jej nedôvodnosť zamietol.

85. Námitky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil Najvyšší súd Slovenskej republiky ako neopodstatnené, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia, pretože krajský súd sa v rozhodnutí riadne so všetkými vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde.

86. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP tak, že žalobcovi, ktorý bol v konaní úspešný priznal právo na náhradu trov tohto konania. O výške náhrady trov konania rozhodne kasačný súd po právoplatnosti rozhodnutia samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

87. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 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 1. mája 2011).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.