

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 4Sžf/17/2016  
Identifikačné číslo spisu: 3113201018  
Dátum vydania rozhodnutia: 17.01.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:3113201018.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Petry Príbelskej PhD. v právnej veci žalobcu: GIBALEX, s.r.o., so sídlom Slovenskej armády 48, Nemšová, IČO: 31 408 401, zastúpený: Advokátskou kanceláriou Mojžiš a partneri, s.r.o., so sídlom Sasinkova 10, Bratislava, IČO: 35 892 994, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/498139/2013/5051 zo dňa 16. októbra 2013, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/224/2013-74 zo dňa 12. novembra 2014, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/224/2013-74 zo dňa 12. novembra 2014 m e n í t a k, že z r u š u j e rozhodnutie žalovaného č. 1100306/1/498139/2013/5051 zo dňa 16. októbra 2013 a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania vo výške 140,- € na účet právneho zástupcu žalobcu, Advokátska kancelária Mojžiš a partneri, s.r.o., Bratislava, do 30 dní odo dňa právoplatnosti tohto rozsudku.

### Odôvodnenie

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/498139/2013/5051 zo dňa 16. októbra 2013, ktorým 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 potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 9301401/5/3388237/2013/Vásk zo dňa 12.07.2013. Týmto prvostupňovým rozhodnutím bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie august 2011 vo výške 70 416,10 €, keď správca dane neuznal žalobcovi právo odpočítať si DPH v celkovej výške 70 416,10 € z dodávateľských faktúr od dodávateľa HK trade s.r.o. so sídlom Februárová 154, Partizánske, IČO: 36 243 492 a od dodávateľa

PARADISSE s.r.o. so sídlom Čierna Lehota 137, IČO: 44 965 028.

1.2 Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že žalobné dôvody, na základe ktorých žalobca žiadal napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie, nie sú opodstatnené. Žalovaný, ako aj správca dane dostatočne zistili skutkový stav, zabezpečili potrebné podklady, ktoré správne vyhodnotili a vyvodili z neho správny právny záver, že žalobca za zdaňovacie obdobie august 2011 nespĺnil podmienky na odpočet DPH podľa § 49 ods. 1, 2, písm. a/, a § 51 ods. 1, § 71 ods. 1, písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“).

1.3 K porušeniu základných zásad daňového konania krajský súd poukázal na skutočnosť, že žalobca bol správcom dane priebežne informovaný o skutočnostiach zistených v rámci výkonu daňovej kontroly. Tvrdenie žalobcu, že bol ukrátený na svojich právach postupom daňových orgánov tým, že správca dane bol povinný uviesť, aké konkrétne návrhy a doklady mal žalobca predložiť správcovi dane na odstránenie pochybností o reálnosti zdaniteľného obchodu, či podľa názoru krajského súdu nie je v súlade so zákonom. Daňový subjekt je povinný preukázať všetky skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, alebo ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov (§ 24 ods. 1 písm. a/ daňového poriadku), a teda nielen tie skutočnosti, na ktoré ho vyzval správca dane. Správca dane dňa 13. mája 2013 doručil žalobcovi Oboznámenie sa so skutočnosťami zistenými v rámci výkonu daňovej kontroly, ďalej dňa 11. júna 2013 doručil žalobcovi Protokol z daňovej kontroly s Výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ďalej dňa 11. júla 2013 prerokoval so žalobcom pripomienky a dôkazy, z čoho bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, a teda je zjavné, že žalobca bol zo strany správcu dane priebežne informovaný o skutočnostiach zistených v rámci výkonu daňovej kontroly, pričom z takto zistených skutočností jednoznačne vyplynulo, že správca dane mal od začiatku pochybnosti o reálnom uskutočnení zdaniteľného plnenia - záver správcu dane vyslovený v prvostupňovom rozhodnutí nemohol mať pre žalobcu povahu prekvapivého a neočakávaného rozhodnutia - žalobca priebežne podával námietky voči zisteniam správcu dane, ktoré mu boli oznámené.

1.4 K námietke o nedostatočne zistenom skutkovom stave prvostupňový súd považoval za rozhodujúce, že v úplnej zhode vypovedali bývalí konatelia spoločností (L. za spoločnosť HK trade s.r.o. a Z. F. za spoločnosť PARADISSE s.r.o.), ktorí vystupovali ako dodávatelia žalobcu, pričom obaja zhodne uviedli, že celý proces dodania a vyskladnenia z kamiónu je taký, že mäso sa naloží v Českej republike do áut dodávateľov, následne tieto putujú na Slovensko, a to priamo ku konečnému odberateľovi (ktorým neboli spoločnosti HK trade s.r.o., ani PARADISSE s.r.o., a ani žalobca), kde sa kamión otvorí prvýkrát za účasti zamestnanca príslušného spracovateľského mäsokombinátu, pričom sa postupuje podľa predpisov a nariadení. Avšak ani spoločnosť HK trade s.r.o., ani PARADISSE s.r.o. a ani žalobca neprichádzajú fyzicky do styku s tovarom, ich jedinou činnosťou je vystavenie si faktúr. Pričom pán Z. F. výslovne uviedol, že obchod s mäsom pre neho predstavuje len vystavovanie faktúr, ktoré zabezpečuje jemu neznáma osoba a on ich len podpisuje. Nik z vyššie menovaných nevie uviesť konkrétne okolnosti jednotlivých zdaniteľných plnení. Z uvedených zistení je podľa Krajského súdu v Trenčíne jednoznačné, že sporné faktúry neodrážajú reálne zdaniteľné plnenie, teda sú len fiktívnymi faktúrami vystavenými za účelom získania nenáležitej daňovej výhody v podobe uplatnenia si DPH na vstupe. V zhode s týmito zisteniami je aj skutočnosť, že spoločnosť HK trade s.r.o. v zdaňovacom období I. až IV. štvrtrok 2011 nepriznala intrakomunitárne nadobudnutie tovaru - mäsa z Českej republiky. Ďalším dôkazom sú výsledky šetrenia polície, z ktorých je zrejmé, že na základe faktúr, ktoré mali vystaviť nadobúdatelia, si uplatnili odpočítanie dane viaceré daňové subjekty na Slovensku a v súvislosti s takto deklarovanými dodávkami mäsa z členských štátov Európskej únie došlo a dochádza ku kráteniu štátneho rozpočtu Slovenskej republiky vo veľkom rozsahu.

1.5 Krajský súd upozornil aj na skutočnosť, že zmluva, ktorá bola právnym titulom spolupráce medzi žalobcom a spoločnosťou HK trade s.r.o., uzatváral za túto spoločnosť Jozef Adamkovič, avšak v čase, kedy nebol konateľom tejto spoločnosti. Podobne pri zmluve, ktorá je právnym titulom spolupráce medzi žalobcom a PARADISSE s.r.o. je nezrovnalosť, keď táto nie je podpísaná za spoločnosť PARADISSE s.r.o., pričom Dodatok č. 1 k tejto zmluve nie je podpísaný ani žalobcom, ani konateľom spoločnosti PARADISSE s.r.o.

1.6 Žiadna skutočnosť v súdnej veci podľa názoru krajského súdu nepreukázala, a ani nenasvedčovala tomu, že by medzi žalobcom a dodávateľmi, ktorí mu vystavili sporné faktúry, reálne prebehli zdaniteľné plnenia uvedené na týchto sporných faktúrach.

1.7 Krajský súd ďalej konštatoval k predloženým CMR, na ktoré sa žalobca odvoláva, že v súdnej veci sú predmetom dodávky mäsa od spoločnosti HK trade s.r.o. a spoločnosti PARADISSE s.r.o. v období mesiaca august 2011. CMR č. NL 253305 zo dňa 17.08.2011 sa síce týka predmetného zdaňovacieho obdobia, nepreukazuje však dodávku tovaru žalobcovi. Z predmetnej CMR plynie, že tovar mal ísť z Holandska a tento sa mal vyložiť v spoločnosti LIŠKA SLOVAKIA s.r.o., i keď je ako príjemca uvedená spoločnosť PARADISSE, s.r.o. z ničoho nevyplýva, že tento tovar bol následne dodaný žalobcovi. Práve naopak, zo skutočností, že žalobca podľa predložených faktúr neeviduje žiadnu dodávku dňa 17.08.2011 je možný len ten záver, že tento tovar žalobcovi nebol dodaný.

1.8 K námietkam žalobcu, že Správca dane nedožiadal DÚ Partizánske, aby preveril spoločnosť HK trade s.r.o., Krajský súd v Trenčíne uviedol, že ani táto námietka nie je dôvodná, nakoľko DÚ Trenčín vykonal u spoločnosti HK trade s.r.o. daňovú kontrolu na DPH za I. až IV. štvrtrok 2011, z ktorej bol riadne vyhotovený protokol pod č. 9310401/5/1164085/2013 z 27.03.2013.

2.

2.1 Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby najvyšší súd rozsudok Krajského súdu v Trenčíne zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. Podľa žalobcu krajský súd porušil ustanovenie § 205 ods. 2 písm. a/, c/, d/, e/, f/ O.s.p. a nedostatočne zistil skutkový stav, pretože nevykonal dôkazy, ktoré sú potrebné na zistenie skutkového stavu.

2.2 V dôvodoch odvolania žalobca uviedol, že správca dane a žalovaný nesprávne posúdili rozloženie dôkazného bremena. Správca dane uzatvoril daňovú kontrolu rozhodnutím, bez vykonania ústneho pojednávania, kde by oboznámil daňový subjekt o svojich pochybnostiach. Žalobca predložil správcovi dane faktúry a daňové priznania, pretože mal za to, že tieto predložené listiny sú dostatočný dôkaz na uplatnenie práva na odpočet dane, na základe čoho nepovažoval za potrebné predkladať správcovi dane aj nákladné listy CMR. Tieto nákladné listy však predložil v žalobe podanej na Krajský súd v Trenčíne, ktorý podľa žalobcu nedostatočne zistil skutkový stav a nákladné listy CMR ako dôkaz nevyhodnotil správne. Žalobca poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. „3Šzf 1/2011“ a „3Šzf 1/2010“ (správne má byť Šzf/1/2011 a 3Šzf/1/2010).

2.3 Podľa žalobcu správca dane a krajský súd nedostatočne vyhodnotili skutkový stav veci výpovede L. R., bývalého konateľa HK trade, s.r.o., ktorý vo svojej výpovedi uviedol, že tovar bol vozený v chladiacich kamiónoch a že sa osobne nezúčastnil nákladky a výkladky tovaru, pretože bolo dodané z Českej republiky priamo ku konečnému spracovateľovi. Z jeho výpovedi je jednoznačné, že tovar existoval a že plnenie prebehlo riadne a nie len fiktívne. Žalobca ďalej uviedol, že obchod bol správcom dane a Krajským súdom v Trenčíne nesprávne posúdený ako reťazový obchod. Pričom toto tvrdenie nie je podložené výpoveďou Jozefa Adamkoviča ani dokladmi o preprave mäsa.

2.4 V tejto súvislosti poukazuje žalobca na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), kde Súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama o sebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami.

2.5 Ďalej poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. „3 Š fz 1/2010“ (správne má byť: 3Szf/1/2010), kde konštatoval, že v zásade nie je možné spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné a obstarávacie tovarov u iných subjektov, pred dodaním tovaru. Taktiež v tomto konaní konštatoval, že dôkazné bremeno, že u iného daňového

subjektu došlo k podvodnému konaniu je na správcovi dane, resp. na orgánoch činných v trestnom konaní.

2.6 Žalobca ďalej namieta skutočnosť, že jeho odberateľom boli plnenia plne akceptované a odberatelia si uplatnili právo na odpočítanie dane podľa § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty s tým, že daň im bola odpočítaná. Táto skutočnosť vylučuje tvrdenia žalovaného o neexistencii tovaru a podvodnom reťazovom obchode. Zároveň je takto potvrdená výpoveď svedka Jozefa Adamkoviča, bývalého konateľa HK trade, s.r.o. a tiež pravosť nákladných listov CMR.

2.7 V neposlednom rade žalobca argumentuje aj tým, že krajský súd rozhodol bez nariadenia pojednávania, čím porušil § 115a ods. 1 O.s.p. Žalobca sa práva na verejné pojednávanie nevzdal, naopak nesúhlasil s rozhodnutím veci bez nariadenia pojednávania.

3.

3.1 Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu uviedol, že žalobca v odvolaní uvádza tie isté námietky, ktoré boli predmetom súdneho prieskumu na krajskom súde. Žalovaný naďalej v plnom rozsahu trvá na svojich záveroch uvedených jednak v žalobou napadnutom rozhodnutí, ako aj v stanovisku podanom k žalobe a navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

4.

4.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) <., rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

4.2 V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy (§ 244 ods. 1 O.s.p.).

4.3 Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že daňová kontrola na daň z pridanej hodnoty za obdobie august 2011 vo výške 70.416,10 €, keď správca dane s poukazom na ustanovenie § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. neuznal žalobcovi právo odpočítať si DPH v celkovej výške 70.416,10 € z dodávateľských faktúr od dodávateľa HK trade s.r.o., Februárová 154, Partizánske, IČO: 36 243 493, a od dodávateľa PARADISSE s.r.o. Čierna Lehota, IČO: 44 965 028, a to:

- faktúra číslo 20113041 zo dňa 16.08.2011 za bravčové polovice, množstvo 2 861 kg, základ dane 4.534,69 €, DPH vo výške 906,94 €, celková suma 5.441,63 € (od dodávateľa HK trade s.r.o.),
- faktúra číslo 20113042 zo dňa 18.08.2011 za bravčové polovice, množstvo 4 834 kg, základ dane 7.661,89 €, DPH vo výške 1.532,38 €, celková suma 9.194,27 € (od dodávateľa HK trade s.r.o.),
- faktúra číslo 20113043 zo dňa 24.08.2011 za bravčové polovice, množstvo 5 251 kg, základ dane 8.322,84 €, DPH vo výške 1.664,57 €, celková suma 9.987,41 € (od dodávateľa HK trade s.r.o.),
- faktúra číslo 20113044 zo dňa 25.08.2011 za bravčové polovice, množstvo 5 293 kg, základ dane 8.389,41 €, DPH vo výške 1.677,88 €, celková suma 10.067,29 € (od dodávateľa HK trade s.r.o.),
- faktúra číslo 80022011 zo dňa 09.08.2011 „daňový doklad k prijatej platbe na základe Zálohovej faktúry č. 90022011“, základ dane 64.166,67 €, DPH vo výške 12.833,33 €, celková suma 77.000 € (od dodávateľa PARADISSE s.r.o.),
- faktúra číslo 80032011 zo dňa 12.08.2011 „daňový doklad k prijatej platbe na základe Zálohovej faktúry č. 90032011“, základ dane 64.166,67 €, DPH vo výške 12.833,33 €, celková suma 77.000,- € (od dodávateľa PARADISSE s.r.o.),
- faktúra číslo 80042011 zo dňa 16.08.2011 „daňový doklad k prijatej platbe na základe Zálohovej

faktúry č. 90042011", základ dane 64.166,67 €, DPH vo výške 12.833,33 €, celková suma 77.000,- € (od dodávateľa PARADISSE s.r.o.),  
- faktúra číslo 80052011 zo dňa 19.08.2011 „daňový doklad k prijatej platbe na základe Zálohovej faktúry č. 90052011", základ dane 116.666,67 €, DPH vo výške 23.333,33 €, celková suma 140.000,- € (od dodávateľa PARADISSE s.r.o.),  
- faktúra číslo 10372011 zo dňa 08.08.2011 za mrazené kuracie prsia BRAZIL, množstvo 21 972 kg, základ dane 3.946,53 €, DPH vo výške 789,31 €, celková suma 4.735,84 € (od dodávateľa PARADISSE s.r.o.),  
- faktúra číslo 10382011 zo dňa 15.08.2011 za kuracie prsia mrazené, množstvo 21 859,8 kg, základ dane 3.336,39 euro, DPH vo výške 667,28 €, celková suma 4.003,67 € (od dodávateľa PARADISSE s.r.o.),  
- faktúra číslo 10392011 zo dňa 18.08.2011 za kuracie prsia mrazené, množstvo 21 996 kg, základ dane 3.361,05 €, DPH vo výške 672,21 €, celková suma 4.033,26 € (od dodávateľa PARADISSE s.r.o.),  
- faktúra číslo 10402011 zo dňa 19.08.2011 za kuracie prsia mrazené, množstvo 21 996 kg, základ dane 3.361,05 €, DPH vo výške 672,21 €, celková suma 4.033,26 € (od dodávateľa PARADISSE s.r.o.).

4.4 Polícia šetrením realizovaných obchodov s bravčovým mäsom zistila, že tento tovar (bravčové mäso) nadobudli slovenskí predajcovia z iných členských štátov Európskej únie. Všetky slovenské subjekty boli zaregistrované ako platitelia DPH, pričom sa jedná o nastrčené spoločnosti, ktoré v skutočnosti nevykonávali žiadnu reálnu činnosť, sídla spoločností boli len formálne, konatelia spoločností boli alebo sú bezdomovci, osoby v pátraní s bohatou kriminálnou minulosťou, resp. subjekty boli prevedené na občanov Maďarska. Zodpovedné osoby za tieto subjekty nepodávali daňové priznania, nekomunikovali s príslušnými daňovými úradmi.

4.5 V intrakomunitárnych dodaniach tovaru od dodávateľov z Európskej únie na Slovensko pochybnosti nie sú, za to závažné pochybnosti sú v deklarovaných nadobúdateľoch tovaru z Česka. Na základe faktúr, ktoré mali vystaviť nadobúdatelia (HK trade, s.r.o., PARADISSE, s.r.o., ...) si uplatnili odpočítanie dane viaceré daňové subjekty na Slovensku a v súvislosti s takto deklarovanými dodávkami mäsa z členských štátov Európskej únie došlo a dochádza ku kráteniu štátneho rozpočtu Slovenskej republiky vo veľkom rozsahu. Dodávateľ žalobcu spoločnosť HK trade s.r.o. dňa 12.07.2011 zmenila obchodné meno na i HK trade, s.r.o. a do 19.07.2011 sídlila na adrese Bučany 594, od 20.07.2011 na adrese Februárová 154, Partizánske. V mene spoločnosti HK trade s.r.o. konal od 18.01.2011 do 30.05.2011 L. P., od 30.05.2011 do 21.05.2013 L. R. a od 21.05.2013 U. F..

4.6 Krajský súd správne poukázal na skutočnosť, že Rámcová kúpna zmluva zo dňa 03.05.2011 uzatvorená medzi spoločnosťou HK trade a.r.o. ako predávajúcim a žalobcom ako kupujúcim, predmetom ktorej bol predaj a nákup bravčových poliek, hovädzieho a bravčového mäsa podľa platných veterinárnych a všeobecne záväzných predpisov, bola zo strany spoločnosti HK trade s.r.o. uzatvorená L. R., ktorý však v tom čase ešte nebol v spoločnosti konateľom.

4.7 Ďalšou dôležitou skutočnosťou je zistenie, že spoločnosť HK trade s.r.o. v zdaňovacích obdobiach I. až IV. štvrtrok 2011 nepriznala intrakomunitárne nadobudnutie tovaru - mäsa z Českej republiky, napriek tomu toto bolo ďalej deklarované ako tuzemské dodávky pre žalobcu.

4.8 Obdobne spoločnosť PARADISSE, s.r.o. zmenila svoje sídlo dňa 20.06.2013 na novú adresu, v jej mene v čase od 24.11.2009 do 20.06.2013 konal Z. F., od 21.06.2013 nebola v obchodnom registri zapísaná ako štatutárny orgán žiadna osoba, dňa 27.08.2013 už bol však opäť ako konateľ zapísaný Z. F. od 16.08.2013.

4.9 Žalobcom predložená kúpna zmluva zo dňa 11.07.2011 uzatvorená medzi spoločnosťou PARADISSE s.r.o. ako predávajúcim a žalobcom ako kupujúcim, predmetom ktorej bol predaj a nákup bravčových poliek, hovädzieho a bravčového mäsa a hydiny podľa platných veterinárnych a všeobecne záväzných predpisov, bola za spoločnosť PARADISSE, s.r.o. uzatvorená Ľubomírom Soldánom, ale zmluva nie je za predávajúceho podpísaná, navyše Dodatok č. 1 zo dňa 11.08.2011, priložený k zmluve,

nie je podpísaný ani predávajúcim, ani kupujúcim.

4.10 Z. F., bývalý konateľ spoločnosti PARADISSE, s.r.o. pred správcom dane uviedol, že sporné faktúry má v účtovníctve a aj v záznamoch DPH riadne zaevidované, tieto faktúry vystavila účtovná spoločnosť, ktorej názov si nepamätá, sporné faktúry len podpisoval, neuzatváral zmluvy súvisiace s nákupom mäsa, ani objednávky nevykonával. Väčšina tovaru bola nadobudnutá zo zahraničia, domácich dodávateľov si nepamätal, preprava končila väčšinou v Trenčíne, v skladoch Liška s.r.o., miestom vykládky bola Skalka nad Váhom - prepravu zabezpečovali špedičné spoločnosti. Firma PARADISSE s.r.o. slúžila len na to, aby žalobca ako odberateľská spoločnosť mala v nákupe lepšiu cenu. Neznámy človek nosil Z. F. vystavené odberateľské faktúry a on ich len podpisoval.

4.11 Skutkový stav žalovaný právne posúdil podľa § 49 ods. 1, 2, § 51 ods. 1 zákona o DPH, rovnako ako správca dane v prvostupňovom rozhodnutí. S odkazom na to, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH, žalovaný rozhodol vo veci tak, ako je uvedené vo výroku žalobou napadnutého rozhodnutia.

4.12 Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, v znení účinnom v čase vydania napadnutého rozhodnutia (ďalej len ako „zákon o DPH“), predmetom dane je

- a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- b) poskytnutie služby (ďalej len "dodanie služby") za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len „členský štát“),
- d) dovoz tovaru do tuzemska.

4.13 Podľa § 8 ods. 1 zákona o DPH dodaním tovaru je

- a) prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnuteľné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí,
- b) dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy,
- c) odovzdanie tovaru na základe nájomnej zmluvy, podľa ktorej sa vlastníctvo k predmetu nájomnej zmluvy nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky.

4.14 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.

4.15 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,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

4.16 Podľa § 51 ods. 1 zákona o DPH, Právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

- a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71,
- b) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) je daň uvedená v záznamoch podľa § 70,
- c) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c) má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu,

d) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d) má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

4.17 Podľa § 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v znení účinnom v čase vydania napadnutého rozhodnutia (ďalej len ako „daňový poriadok“), 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 prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

4.18 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.

4.19 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 vyrubenie alebo vybratie dane.

4.20 Podľa § 24 ods. 1, písm. a/ a c/ daňového poriadku daňový subjekt preukazuje 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, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

4.21 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.

4.22 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.

4.23 Účelom daňového konania je zistenie, či si 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.

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

4.25 Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 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 aplikácie relevantných zákonných ustanovení. 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, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, 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.

4.26 V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky, č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „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.

4.27 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“.

4.28 Z citovaných ustanovení daňového poriadku, ako aj z rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, či Ústavného súdu Slovenskej republiky má najvyšší súd za to, že dôkazné bremeno v daňovom konaní zaťažuje primárne daňový subjekt. Najvyšší súd sa v tomto prípade preto stotožnil s názorom krajského súdu, že žalobca v konaní nepreukázal reálny obsah predmetných faktúr vystavených dodávateľom spoločnosťou Ostwerke, s.r.o., t.j. reálne plnenie tam zúčtovaných obchodov. Na druhej strane, najvyšší súd podrobne preskúmal predmetné faktúry za zdaňovacie obdobie august 2011 a CMR medzinárodné nákladné listy doložené s podaným odvolaním. Práve v prípade doložených CMR medzinárodných nákladných listov považuje odvolací súd za potrebné uviesť, že týmito CMR sa zaoberal nad rámec svojej prieskumnej činnosti, nakoľko ich žalobca doložil až spolu s odvolaním. V správnom súdnom konaní však súd v zásade už dokazovanie nevykonáva, úlohou súdu v správnom súdnom konaní nie je nahrádzať činnosť finančných orgánov pri zisťovaní skutkového stavu, ale preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí.

4.29 Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá pre správcu dane v daňovom konaní ustanovuje povinnosť postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi. V zmysle zásady súčinnosti správcu 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.

4.30 Pri podrobnom preskúmaní jednotlivých faktúr a nanovo doložených CMR listov v odvolacom konaní, Najvyšší súd zistil, že je možné k faktúram č. 10372011, 10382011, 10392011 priradiť časovo zodpovedajúce medzinárodné CMR listy, ktoré zodpovedajú množstvom a druhom prepravovaného tovaru.

4.31 Práve pre tieto určité pochybnosti bude úlohou žalovaného tieto závery preveriť a prípadne upraviť výšku dorubenej dane z pridanej hodnoty za mesiac august 2011. Prvostupňový súd správne uviedol, že daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužitelná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred

daňovými orgánmi, čo žalobca nesporne nepreukázal. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre.

4.32 Aj napriek vyššie uvedeným skutočnostiam, najvyšší súd zastáva názor, že CMR medzinárodné nákladné listy, ktoré zodpovedajú príslušnému, kontrolovanému zdaňovaciemu obdobiu august 2011, je potrebné podrobiť dôslednému dôkaznému prieskumu, i napriek skutočnosti, že žalobca predložil tieto dôkazy až v priebehu súdneho konania a nie počas konania pred správcom dane.

4.33 Odvolací súd dospel k záveru, že v priebehu vyrubovacieho konania nebol dostatočne zistený skutkový stav, a to predovšetkým s poukazom na doložené CMR medzinárodné nákladné listy. Tieto CMR o dodávke tovaru možno označiť za dôkazy dôležité pre posúdenie námietok žalobcu, a preto je potrebné, aby sa žalovaný úrad týmito dôkazmi zaoberal.

4.34 Bude úlohou správcu dane v novom rozhodnutí objasniť právne východiská, ktoré ho viedli k záveru, že i faktúry od dodávateľa žalobcu Paradise, s.r.o. č. 10372011, 10382011 a 10392011 boli vystavené bez toho, že by mali základ v reálnom plnení. Nakoľko k týmto faktúram možno priradiť aj konkrétne CMR medzinárodné nákladné listy.

4.35 Záverom odvolací súd konštatuje, že bolo nesporne povinnosťou žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočet DPH. Existencia predmetných faktúr nepostačuje. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Bývalí konatelia spoločností HK trade s.r.o a PARADISSE s.r.o. nepreukázali objektívne a dôveryhodným spôsobom, že tovar naozaj vlastnili a ktorý deklarovali na sporných faktúrach vystavených pre žalobcu, táto skutočnosť nijako nezmenšuje povinnosť žalobcu riadne preukázať všetky podklady pre overenie správnosti priznanej a odpočítanej DPH.

4.36 Poukazujúc na uvedené, dospel senát odvolacieho súdu k záveru, že žalovaný sa v ďalšom konaní vysporiada s námietkami žalobcu, vyhodnotí relevanciu predložených dôkazov - CMR o dodávkach tovaru v rozhodujúcom období august 2011, na základe čoho opakovane posúdi skutkový stav a vec znovu právne posúdi.

4.37 Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100306/1/498139/2013/5051 zo dňa 16. októbra 2013 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Úlohou žalovaného bude vyžiadať si od žalobcu originály predmetných CMR medzinárodných nákladných listov, zodpovedajúcim zdaňovaciemu obdobiu august 2011, následne preverí tieto CMR o dodávkach tovaru, a to predovšetkým ich obsah, a najmä skutočnosť, či reálne k dodávkam tovaru, ktorý v CMR bol deklarován pre dodávateľa žalobcu aj došlo, ako aj skutočnosť, medzi ktorými subjektmi k dodávkam tovaru došlo.

4.38 Ak odvolací súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie finančného orgánu v medziach žaloby nie je v súlade so zákonom a súd prvého stupňa žalobu zamietol, môže rozsudok súdu prvého stupňa zmeniť tak, že zruší rozhodnutie správneho orgánu a vráti vec žalovanému správneho orgánu na ďalšie konanie (§ 250ja ods. 3 O.s.p.).

4.39 Pokiaľ ide o námietku žalobcu, že krajský súd rozhodol bez nariadenia pojednávania, čím porušil § 115a O.s.p., žalobca nesprávne poukazuje na § 115a O.s.p., nakoľko v správnom súdnictve sa postupuje podľa piatej časti O.s.p. a iba v prípade, že konkrétna otázka nie je upravená v piatej časti O.s.p., použijú sa primerane ustanovenia prvej, druhej, tretej a štvrtej časti O.s.p. (§ 246c ods. 1 O.s.p.).

4.40 Podľa § 250f ods. 2 O.s.p. súd môže vyzvať účastníka, aby sa vyjadril k prejednaniu veci bez nariadenia pojednávania do 15 dní od doručenia výzvy. Súd môže k výzve pripojiť doložku, že ak sa účastník v určitej lehote nevyjadrí, bude sa predpokladať, že nemá námietky.

4.41 Krajský súd v Trenčíne výzvou zo dňa 03.02.2014 (č. 1. 55 súdneho spisu) vyzval žalobcu, aby sa vyjadril, či súhlasí s prejednaním veci bez pojednávania podľa § 250f ods. 2 O.s.p. s poučením, že ak sa v určenej lehote 15 dní nevyjadrí, bude sa predpokladať, že nemá námietky. Predmetná výzva bola právnenému zástupcovi žalobcu doručená dňa 11.02.2014, no žalobca sa k výzve nevyjadril v stanovenej lehote a teda krajský súd mal správne za to, že žalobca nemá námietky k prejednaní veci bez nariadenia pojednávania. Rozhodnutím veci bez nariadenia pojednávania teda nedošlo k porušeniu práv žalobcu, keďže ide o vec prejednávanú podľa druhej hlavy piatej časti O.s.p. v režime správneho súdnictva.

4.42 O náhrade trov konania rozhodol odvolací súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p., § 224 ods. 1, 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý bol v konaní úspešný priznal náhradu trov konania proti žalovanému za celé konanie, t.j. za prvostupňové aj odvolacie konanie, keďže rozsudok súdu prvého stupňa bol zmenený.

4.43 Úspešnému žalobcovi je priznaná náhrada uplatnených a účelne vynaložených trov konania podľa § 246c ods. 1 O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. Trovy konania pozostávajú zo zaplateného súdneho poplatku za podanú žalobu a odvolanie vo výške  $2 \times 70,- \text{ €} = 140,- \text{ €}$  tak, ako vyplývajú zo súdneho spisu, pretože žalobca si trovy právneho zastúpenia v lehote podľa § 151 ods. 1 a 2 O.s.p. nevyčísľil.

4.44 Podľa § 492 ods. 2 zákona Národnej rady SR č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok), odvolacie konania podľa piatej časti O.s.p. začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov. V tomto prípade bolo odvolacie konanie začaté pred 1. júlom 2016, súd preto procesne postupoval podľa O.s.p.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.