

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 1Sfk/18/2021  
Identifikačné číslo spisu: 7019200932  
Dátum vydania rozhodnutia: 28. apríla 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:7019200932.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M (sudca spravodajca) a JUDr. Mariána Fečíka v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): DRYÁDA CORPORATION, s.r.o., so sídlom M. R. Štefánika 3504/14, 075 01 Trebišov, IČO: 44 186 266, právne zastúpený: Brázdil & Brázdilová advokátska kancelária s.r.o., so sídlom Trhová 992/1, 960 01 Zvolen, IČO: 50 492 934, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100132869/2019 zo dňa 11.01.2019, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 8S/127/2019 zo dňa 25.03.2021, takto

### **r o z h o d o l :**

Rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 8S/127/2019 zo dňa 25.03.2021 sa z r u š u j e a vec sa v r a c i a Krajskému súdu v Košiciach na ďalšie konanie.

### **O d ô v o d n e n i e**

#### **I.**

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Daňový úrad Košice ako správca dane rozhodnutím č. 101812255/2018 zo dňa 14.09.2018 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil žalobcovi 61.393,21 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2009 podľa § 65 ods. 5 a ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej aj „Daňový poriadok“). Správca dane vychádzal z výsledkov vykonanej daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia september až december 2008, január až apríl, jún, júl, september, december 2009 a január až marec, máj až júl, september až december 2010.

2. Správca dane nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúr vystavených dodávateľmi: REJACORPORATION, s.r.o., Muškátová 4, Trebišov, Solid Press Slovakia s.r.o., Slovenská 39, Prešov a Tatra Trade Corporation, s.r.o., Tomášikova 30, Bratislava za dodanie potravinárskych komodít (stolový olej, kryštálový cukor a energetické nápoje). Správca dane mal dôvodné podozrenie,

že daňový subjekt bol zapojený do obchodovania s potravinovými komoditami a stavebnou oceľou, ktoré vykazovalo znaky karuselových podvodov.

3. Žalovaný rozhodnutím č. 100132869/2019 zo dňa 11.01.2019 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie.

4. Žalovaný konštatoval, že správca dane vykonal rozsiahle šetrenie vo vzťahu k prepravcom, dodávateľom i odberateľom tovaru, pričom využil i výsledky zistení z daňovej kontroly u žalobcu za iné zdaňovacie obdobia a u dodávateľov žalobcu, ako aj odpovede získané medzinárodnou výmenou informácií. Preverení prepravy tovaru správca dane zistil, že tovar existoval, bol účelovo premiestňovaný a po splnení účelu - odčerpania DPH bol prepravený ku konečným spotrebiteľom (napr. do siete TESCO). Na základe vykonaného dokazovania žalovaný zastával názor, že jediným účelom obchodných transakcií spočívajúcich v deklarovaní nákupu a predaja potravinárskych komodít bolo zneužitie práva a získanie neoprávnenej daňovej výhody. Rovnako žalovaný konštatoval, že žalobca svoj nárok na odpočet DPH preukazoval len listinnými dôkazmi, ale reálne dodanie tovaru nepreukázal a neuniesol dôkazné bremeno. Jedným z dôkazov v predmetnom konaní bola výpoveď svedka I. C. Q., bývalého konateľa spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o., ktorý popisoval fungovanie fakturačných tokov s cieľom získať od štátu financie prostredníctvom DPH. Táto spoločnosť vyhotovovala faktúry za odplatu, za účelom zníženia daňovej povinnosti na DPH jednotlivých obchodných spoločností v reťazci. Znížením daňovej povinnosti takto získanou DPH bol tovar konkurencieschopný svojou nižšou cenou. Predmetné obchody podľa svedka nemali reálny komerčný základ a ich jediným zmyslom bolo získať financie od štátu. Ako nedôvodnú tiež žalovaný vyhodnotil odvoláciu námietku ohľadne prekročenia dĺžky trvania daňovej kontroly.

## II.

### Konanie pred krajským súdom

5. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu na Krajský súd v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“), ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, jeho zrušenia (vrátane prvostupňového rozhodnutia) a vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie.

6. Krajský súd zamietol žalobu ako nedôvodnú rozsudkom č. k. 8S/127/2019 zo dňa 25.03.2021 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“). V odôvodnení poukázal na rozsudok krajského súdu sp. zn. 8S/38/2019 zo dňa 02.07.2020 týkajúci sa zdaňovacieho obdobia jún 2010 založený na rovnakom skutkovom základe, t. j. že žalobcom deklarované dodanie fakturovaného tovaru od dodávateľov REJA CORPORATION s.r.o., Tatra Trade Corporation, s.r.o. a Solid Press Slovakia, s.r.o. nebolo uskutočnené na reálnom komerčnom základe a že žalobca neuniesol dôkazné bremeno.

7. Odôvodnenie napadnutého rozsudku v spojitosti s citovaným rozsudkom bolo založené na nasledovných dôvodoch:

- pri výkone daňovej kontroly u žalobcu nedošlo k porušeniu procesných lehôt upravujúcich dobu možnosti vyrubiť daň ani dobu trvania daňovej kontroly, pričom krajský súd poukázal na uznesenia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 726/2016 zo dňa 25.10.2016;
- samotný žalobca v priebehu daňovej kontroly, ako aj vyrubovacieho konania preukazoval nadobudnutie potravinárskeho tovaru od spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o. a Solid Press Slovakia, s.r.o. iba listinnými dôkazmi, ale reálny nákup a následný predaj tovaru už nepreukázal. Výhrady a námietky žalobcu nie sú takej intenzity, aby mali potenciál zmeniť skutkové závery správcu dane, ktoré boli východiskom pre právne posúdenie opodstatnenosti práva na odpočet DPH a oslobodenie od povinnosti platiť DPH;
- obchodovanie s fakturovanými komoditami prebiehalo medzi zapojenými obchodnými spoločnosťami bez ekonomického opodstatnenia, výlučne za účelom uplatňovania odpočtov dane z pridanej hodnoty. Z obsahu rozsiahleho administratívneho spisu vyplýva, že správca dane dôsledne preveroval skutočnosti vyplývajúce z predložených faktúr, ktoré žalobcovi vystavili jeho dodávatelia tovarov a služieb, ako aj informácie o obchodných vzťahoch medzi žalobcom a jeho obchodnými

partnermi (dožiadania, výsluchy svedkov, poznatky získané v rámci medzinárodnej výmeny informácií). Naopak žalobca pokiaľ ide o jeho reakciu na zistenia správcu dane, uspokojil sa výlučne s predložením faktúr a dodacích listov na začiatku daňovej kontroly, čím ale nesplnil hmotnoprávne podmienky vyplývajúce z § 49 ods. 2 zákona o DPH na priznanie uplatneného odpočtu dane z pridanej hodnoty;

- ako jeden z rozhodujúcich dôkazov využil správca dane výpoveď svedka I. C. Q., ktorý bol konateľom spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o. od 09.05.2002 do 31.10.2010. Svedok uviedol, že predmetné obchody nikdy nemali reálny komerčný základ a jediným právnym zmyslom bolo získať financie od štátu prostredníctvom DPH. Potvrdil, že spoločnosť Tatra Trade Corporation, s.r.o., v ktorej bol v tom čase konateľom, iba vyhotovovala faktúry na pokyn zamestnancov žalobcu za odplatu s cieľom znížiť daňovú povinnosť žalobcu na DPH. Aj podľa názoru krajského súdu výsluch zamestnancov žalobcu, ktorých žalobca navrhoval, vzhľadom na podrobný popis fungovania obchodných vzťahov medzi žalobcom a obchodnou spoločnosťou Tatra Trade Corporation, s.r.o. uvedeným svedkom už nebol potrebný. Aj v prípade, že by tieto osoby tvrdili, že sporné obchody sa reálne uskutočnili, ich reálnosť by nebolo možné preukázať výpoveďami týchto osôb, pretože konateľ spoločnosti dodávateľa ich reálnosť vylúčil a potvrdil, že obchodná spoločnosť, v ktorej bol konateľom, iba vyhotovovala faktúry za odplatu za účelom zníženia daňovej povinnosti žalobcu na DPH;

- žiadna zo vznesených žalobných námietok (žalobných bodov) nemá právny potenciál odôvodňujúci zrušenie preskúmaného rozhodnutia žalovaného.

8. Záverom krajský súd skonštatoval, že žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok uvedených v § 49 ods. 1, 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ a § 43 zákona o DPH na odpočítanie dane z predmetného obchodu, a preto žalobu ako nedôvodnú podľa § 190 SSP zamietol.

### III.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

9. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil podľa § 462 ods. 1 SSP, alternatívne, aby podľa § 462 ods. 2 SSP zmenil rozsudok krajského súdu tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie. Súčasne si uplatnil nárok na náhradu trov konania. Kasačnú sťažnosť odôvodnil podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a z dôvodu nepreskúmateľnosti a nedostatku dôvodov rozsudku správneho súdu, čo kasačný súd subsumoval pod dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP.

10. Sťažovateľ považoval procesný postup krajského súdu za nehospodárny, neúčelný a zneprehľadňujúci počet a stav jednotlivých vecí, keď pôvodne jednu žalobu podanú voči viacerým rozhodnutiam rozčlenil na viacero samostatných konaní.

11. Sťažovateľ ďalej namietal závery správneho súdu, že deklarovaný obchod bol umelo vytvorenou transakciou za účelom zneužitia práva a získania daňovej výhody.

12. Sťažovateľ rovnako nesúhlasil so záverom správneho súdu, že zákonné lehoty na výkon daňovej kontroly boli dodržané a že súd nebol oprávnený skúmať účelnosť prerušenia výkonu daňovej kontroly. Správny súd konštatoval, že trvanie prerušenia konania bolo odôvodnené čakaním na obdržanie odpovede z medzinárodnej výmeny informácií (MVI), ale aké konkrétne otázky správca dane vlastne položil, čo nimi sledoval a zisťoval, z rozsudku nevyplýva. Nie je zrejmý ani dôvod trvania výmeny informácií.

13. Správny súd podľa sťažovateľa nevenoval pozornosť tomu, či žalovaný v rozhodnutí skutočne vyhodnotil všetky zistené skutočnosti vo vzťahu k sťažovateľovi. Namietal, že daňové orgány vykonali široké dokazovanie, ale ako podklad pre rozhodnutie vzali do úvahy prevažne len výpoveď svedka I. C. Q.. Správny súd v rozsudku nevyhodnotil detailné príklady nesprávnych a nepodložených skutkových záverov žalovaného. Podľa sťažovateľa správny súd nesprávne vyhodnotil i nedôvodnosť vypočítania sťažovateľom navrhovaných svedkov. Nemožno zistiť, akým spôsobom krajský súd dospel

k nevyvrátiteľnosti tvrdení svedka I. Q.. Správny orgán mal podľa názoru sťažovateľa navrhované dôkazy vykonať a až potom riešiť ich dôkaznú silu.

14. Sťažovateľ sa ďalej ohradil voči konštatovaniu krajského súdu, že výsluch zamestnancov žalobcu, ktorých žalobca navrhoval, t. j. I. J., C. N. a P. C., vzhľadom na podrobný popis fungovania vzťahov medzi žalobcom a Tatra Trade Corporation s.r.o., ktorý podrobne uviedol a popísal svedok I. C. Q., už nebol potrebný. Sťažovateľ uviedol, že v tejto daňovej veci bola dodávateľom tovaru spoločnosť REJA CORPORATION s.r.o., ktorej konateľom bol I. J., a nie Tatra Trade Corporation s.r.o.

15. Záverom argumentoval, že krajský súd tiež nevyhodnotil ním prezentované podstatné námietky o existencii ďalších dôkazov. Taktiež svedkovia popísali bližšie existenciu reálneho dodania tovaru, prepravu tovaru, dopravcov, sklady a tieto výpovede ostali bez povšimnutia (osobitne v prípade dodávateľa REJA CORPORATION s.r.o. a Solid Press Slovakia, s.r.o.).

16. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na svojom stanovisku k žalobe, námietky sťažovateľa považoval za neopodstatnené a navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú.

#### IV.

##### Konanie pred kasačným súdom

17. Prejednávaná vec bola dňa 28.09.2021 predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) a bola náhodným výberom technickými a programovými prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená na rozhodnutie senátu 1S - sp. zn. 1Sfk/18/2021.

18. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky ako súdu kasačného (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal kasačnú sťažnosť, ktorá bola podaná včas (§ 443 ods. 2 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), za splnenia podmienok povinného zastúpenia (§ 449 SSP) a zároveň obsahovala zákonom stanovené náležitosti (§ 445 SSP), pričom ňou bolo napadnuté rozhodnutie, proti ktorému je jej podanie prípustné (§ 439 SSP).

19. Po neverejnej porade senátu bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 28.04.2023 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

20. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým krajský súd zamietol správnu žalobu podanú proti rozhodnutiam finančných orgánov o vyrubení rozdielu na dani z pridanej hodnoty sťažovateľovi za zdaňovacie obdobie marec 2009 z dôvodu neuznania práva na odpočítanie DPH z faktúr vystavených dodávateľmi REJACORPORATION, s.r.o., Solid Press Slovakia s.r.o. a Tatra Trade Corporation, s.r.o. za dodávku potravinárskych komodít. Správca dane a žalovaný jednak konštatovali nesplnenie dôkazného bremena sťažovateľom, súčasne však tiež posúdili plnenia v zistenom fakturačnom reťazci ako umelé plnenia s cieľom získania daňových výhod, aj napriek tomu, že pri prevode vlastníckych práv boli podmienky formálne splnené.

21. V medziach kasačnej sťažnosti kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane a konania týmto rozhodnutiam predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

22. Kasačný súd úvodom právneho posúdenia poukazuje na skutočnosť, že obdobné veci toho istého sťažovateľa už boli predmetom jeho rozhodovacej činnosti. Skutkový stav bol správcom dane zistený pri výkone tej istej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia september až december 2008, január až

apríl, jún, júl, september a december 2009, január až marec, máj až júl, september až december 2010, ktorej výsledkom bol Protokol č. 136808/2016 zo dňa 09.02.2016. Vo všetkých uvedených zdaňovacích obdobiach sa jednalo o obdobný okruh dodávateľských a odberateľských spoločností. Všetky druhostupňové rozhodnutia žalovaného o odvolaniach sťažovateľa proti rozhodnutiam správcu dane viažucim sa k jednotlivým zdaňovacím obdobiam boli predmetom jednej správnej žaloby s obsahovo jednotnou právnou argumentáciou. Správny súd jednotlivé veci vylúčil na samostatné konania a následne vydal obdobné, respektíve vzájomne odkazujúce rozsudky. Tieto rozsudky boli napadnuté kasačnými sťažnosťami, ktorých obsah bol takmer identický. Vo všetkých doteraz rozhodnutých veciach kasačný súd na základe kasačnej sťažnosti zrušil rozsudky správneho súdu, vrátane odkazujúcich rozsudkov - rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžfk/35/2017 zo dňa 26.09.2019 (zdaňovacie obdobie jún 2009), rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 10Sžfk/48/2021 zo dňa 03.08.2022 (zdaňovacie obdobie november 2010), rozsudok sp. zn. 8Sžfk/50/2021 zo dňa 03.8.2022 (zdaňovacie obdobie máj 2010), rozsudok sp. zn. 1Sžfk/72/2021 zo dňa 24.05.2022 (zdaňovacie obdobie december 2009) a rozsudok sp. zn. 2SfK/22/2021 zo dňa 20.12.2022 (zdaňovacie obdobie február 2009).

23. Podľa ustanovenia § 464 ods. 1 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

24. Podľa § 464 ods. 2 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola aspoň v piatich prípadoch predmetom konania pred kasačným súdom na základe skoršej kasačnej sťažnosti podanej tým istým sťažovateľom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na svoje skoršie rozhodnutia a ak sa v celom rozsahu stotožňuje s ich odôvodnením, ďalšie dôvody už nemusí uvádzať.

25. Kasačný súd po preskúmaní uvedeného záveru, ktorý zaujali jednotlivé senáty kasačného súdu, postupoval podľa § 464 ods. 2 SSP, kedy sa v celom rozsahu stotožnil so závermi skorších rozhodnutí uvedených v bode 22 vyššie, a preto v konkrétnostiach odkazuje na ich odôvodnenie. Ďalšie dôvody už nemusí uvádzať.

26. V ďalšom konaní bude úlohou správneho súdu opätovne prejednať vec sťažovateľa a poskytnúť relevantné odpovede na všetky jeho podstatné žalobné námietky. V súvislosti s vecami sťažovateľa dáva kasačný súd do pozornosti správneho súdu, že odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ i kasačného súdu obmedzené v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nespĺni hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, alebo ak došlo k daňovému podvodu alebo ak došlo k zneužitiu práva (napr. rozsudky Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30.06.2022, 2Sžfk/49/2020 zo dňa 26.10.2022). Pri dôkaznom bremene je v daňovom konaní potrebné rozlišovať medzi dvoma zásadnými situáciami (i) preukazovaním materiálnych podmienok odpočtu DPH a (ii) preukazovaním daňového podvodu alebo zneužitia práva ako dôvodu na neuznanie uplatneného odpočtu. Pri preukazovaní materiálnych podmienok odpočtu DPH primárne leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte a pri preukazovaní daňového podvodu na správcovi dane.

27. Vzhľadom na to, že kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná, napadnutý rozsudok krajského súdu považuje za potrebné zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 1 SSP. V ďalšom konaní je krajský súd viazaný právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

28. O nároku na náhradu trov kasačného konania ako aj o nároku trov konania pred krajským súdom rozhodne v súlade s § 467 ods. 3 SSP krajský súd.

29. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

**Poučenie :**

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