

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 2Sžfk/13/2017  
Identifikačné číslo spisu: 7016200425  
Dátum vydania rozhodnutia: 28.05.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:7016200425.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Bencovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Jaroslavy Fúrovej, v právnej veci žalobcu OLŠANKA, s.r.o., so sídlom Košické Olšany 305, IČO: 31 727 727, zastúpeného GOREJ Legal, s.r.o. Advokátska kancelária Krmanova 14, 040 01 Košice, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102721853/2016 zo dňa 14.03.2016, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/46/2016-78 z 19. októbra 2016 takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 7S/46/2016 z 19. októbra 2016 zamieta.

Účastníkom náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

### Odôvodnenie

1. Krajský súd zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Košice zo dňa 18.12.2015 č. 21495083/2015 a ktorým bol žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty vyrubený rozdiel dane v sume 23 279 eur za zdaňovacie obdobie marec 2014.

2. Krajský súd po oboznámení sa s obsahom administratívnych spisov žalovaného k žalobnej námietke, že zo strany žalobcu boli doložené všetky dôkazné prostriedky o materiálnom plnení, ktoré ako odberateľ môže preukázať, t. j. faktúra a príjemky tovaru, ktorý bol dodaný od spoločnosti VK AGRO, s.r.o. a zároveň k jeho tvrdeniu, že svedecká výpoveď skladníka p. V. je právne relevantným dôkazom v bodoch 46 - 49 svojho rozsudku uviedol :

„46. Žalobca v rámci predkladania dôkazov k oprávnenosti odpočítania dane predložil iba faktúry, zmluvy a výdajky, pričom tieto listinné dôkazy nemohli spochybniť skutkové zistenia správcu dane týkajúce sa ekonomickej činnosti dodávateľskej spoločnosti, pretože technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad. Správca dane uvedené doklady predložené žalobcom spochybnil a so svojimi

pochybnosťami žalobcu oboznámil výzvou na predloženie č. 20266929/2015 zo dňa 22.05.2015, pričom žalobca vo svojom stanovisku k výzve zo dňa 04.06.2015 tieto pochybnosti správcu dane neodstránil. Podstatná časť dokazovania správcu dane sa týkala vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa, ktorá je prvou podmienkou pri uplatnení práva odpočítať daň v zmysle § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z.. Všetky úkony správcu dane smerovali k overovaniu, či daňová povinnosť VK AGRO, s.r.o. reálne vznikla, či tovar dodal platiteľ VK AGRO, s.r.o., ktorého údaje sa nachádzali na faktúrach ako údaje za dodávateľa.

47. Zo získaných dôkazov správcom dane vyplýva, že zánikom spoločnosti VK AGRO, s.r.o., ktorá bola na faktúrach uvedená ako dodávateľ a následným výmazom jej právnych nástupcov v rade bolo znemožnené preverenie vzniku daňovej povinnosti z titulu deklarovaného dodania tovarov na základe faktúr a reálnosť právneho nástupníctva z hľadiska účtovníctva, t. j. či právni nástupcovia prevzali záväzky a pohľadávky zanikajúcej spoločnosti reálne, nielen formálne. Z dokazovania vykonaného správcom dane vyplýva, že konateľ spoločnosti VK AGRO, s.r.o. dokladmi spoločnosti nedisponoval, pretože ich odovzdal p. V. a nevedel sa vyjadriť k žiadnym skutočnostiam dodania tovarov spoločnosti Olšanka, spol. s r.o., čo vyplýva zo zápisnice č. 9801403/54512195/2014 zo dňa 06.10.2014. Pán V. účtovníctvo spoločnosti nemá a nevedel sa vyjadriť ani k žiadnym obchodným transakciám spoločnosti VK AGRO, s.r.o., čo taktiež vyplýva zo zápisnice č. 9311401/5/3356029/2014/Pas zo dňa 09.07.2014. Správca dane vykonaným dokazovaním mal taktiež za preukázané, že výpovede zamestnancov spoločnosti Olšanka, s.r.o. p. G. a p. V. nenasvedčovali konaniu iných osôb za spoločnosť VK AGRO, s.r.o. a konateľ Olšanka, spol. s r.o., p. Z. nevedel kto jednal za dodávateľa VK AGRO, s.r.o. a meno konateľa VK AGRO, s.r.o. počul prvýkrát od správcu dane.

48. Z vyššie uvedených skutočností vyplýva, že ak sa zúčastnené strany rozdielne vyjadrujú k dodaniu tovaru a jediná osoba oprávnená vystavovať faktúry za dodávateľa sa ako svedok nevedel vyjadriť ku konkrétnym otázkam dodania, zaplatenia, k osobám zúčastneným sa pri dodaní tovaru, tieto skutočnosti s ohľadom aj na ďalšie zistenia sú dôkazom toho, že transakcia nenastala tak, ako ju deklaroval žalobca faktúrami a príjemkami daného tovaru.

49. K námietke žalobcu týkajúcej sa svedeckej výpovede skladníka p. V. súd uvádza, že skladník V. mal informácie o pôvode tovaru od VK AGRO, s.r.o. len na základe výdajok, ktoré prevzal, na ktorých bola pečiatka spoločnosti VK AGRO, s.r.o., išlo o výdajky bez čísla, bez čitateľného podpisu zodpovednej osoby a bez dátumu vydania zo skladu dodávateľa, pričom absencia týchto údajov na doklade, ktorý má deklarovať dodanie tovaru konkrétnym dodávateľom nie je zanedbateľná. Existencia nakúpeného materiálneho plnenia v danom prípade zo strany správcu dane nebola sporná, p. V. mohol prijímať na sklad tovar, čo však ešte nedokazuje, že sa jednalo o tovar priamo od dodávateľa VK AGRO, s.r.o., pretože jediný zástupca dodávateľa VK AGRO, s.r.o. p. Z. o konkrétnych dodávkach odberateľov, nemal žiadnu vedomosť. Nebolo preukázané odkiaľ tento tovar prišiel, kto reálne znášal náklady na jeho prepravu a kto je jeho skutočným dodávateľom. Deklarovaný dodávateľ sa nevedel vyjadriť ku osobám, ktorí zabezpečovali manipuláciu s tovarom, a teda nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u dodávateľa VK AGRO, s.r.o. Z uvedených dôvodov preto súd považuje túto žalobnú námietku za neopodstatnenú.“

3. K žalobnej námietke, že žalobca v žiadnom prípade nemôže niesť následok za to, že správca dane nemohol preveriť účtovníctvo tejto spoločnosti (VK AGRO, s.r.o.), nakoľko táto sa zlíčila účelovo a ex offo bola vymazaná z obchodného registra, pričom v tomto smere poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR č. 3Sžf/1/2011, krajský súd v bode 52 a nasl. uvádza:

„52. Zo záverov rozsudku Najvyššieho súdu SR č. 3Sžf/1/2011 vyplýva, že nemožno sa stotožniť so záverom, že odvolateľ neunesol dôkazné bremeno, pokiaľ nepreukázal skutočnosti ohľadne samotného plnenia subdodávateľov jeho dodávateľov, teda osôb, s ktorými on sám žiadne zmluvy neuzatváral. Uvedený rozsudok Najvyššieho súdu SR však nemožno aplikovať na daný prípad, pretože v danom prípade vykonával správca dane dokazovanie v priamom vzťahu dodávateľ - odberateľ a vzhľadom na vyjadrenie žalobcu a jeho dodávateľa správca dane preveroval aj ďalšie skutočnosti o uskutočnení

deklarovaných zdaniteľných obchodov. V danom prípade správca dane nepožadoval od žalobcu preukázanie takých skutočností, ohľadom ktorých táto povinnosť stíha iný subjekt, pričom úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie dane je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Nie je povinnosťou správcu dane zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti nadobudol alebo akým spôsobom ich získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú žalobcove tvrdenie o tom, že predmetný tovar bol dodaný spoločnosťou uvedenou na faktúrach. V danom prípade však správca dane vykonaným dokazovaním dospel k záveru, že dodanie tovaru spoločnosťou uvedenou na faktúrach preukázané nebolo, pričom vykonané šetrenia správcu dane nepotvrdili, že spoločnosť Olšanka, spol. s r.o. i napriek predloženiu faktúr od dodávateľskej spoločnosti VK AGRO, s.r.o. fakturovaný tovar aj skutočne od tejto spoločnosti nadobudla.

53. Z obsahu administratívneho spisu žalovaného vyplýva, že správca dane pri výkone daňovej kontroly vykonal dôsledné šetrenie a rozsiahle dokazovanie, z ktorého vyplynulo, že žalobca nepreukázal vierohodnosť pôvodu faktúr, keďže nebola potvrdená totožnosť dodávateľa v osobe, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúry. Výmazom spoločnosti VK AGRO, s.r.o. a ich právnych nástupcov v rade bolo znemožnené preverenie vzniku daňovej povinnosti v účtovníctve dodávateľa, preverenie pôvodu tovaru, účtovanie o prepravných nákladoch, ako aj všetky ďalšie zistené skutočnosti zhrnuté v rámci vyhodnotenia dôkazov ako rozpory v tvrdeniach zúčastnených osôb, nevierohodnosť predložených dokladov, nepreukázanie všetkých preprav tak, ako je deklarované dokladmi. Všetky tieto skutočnosti preukazujú, že obchod nebol uskutočnený tak, ako to deklaroval žalobca faktúrami, pretože aj osoba, ktorá je uvedená ako dodávateľ na faktúre, musí byť identická s osobou, ktorá reálne dodala tovar odberateľovi.

54. Pri posudzovaní nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty musí mať skutočný stav prednosť pred stavom formálne právnym. Táto zásada nielen umožňuje ale aj prikazuje správcovi dane neprihliadať k simulovaným právnym úkonom, keď tieto sa reálne neuskutočnili, nenaplnili a zastierajú úkony, ktoré sa uskutočnili. Uskutočnenie zdaniteľného obchodu je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočítania dane a v prípade, že zdaniteľný obchod podľa faktúry nie je uskutočnený dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry nie je predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov. Žalobca musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené osobou uvedenou na faktúre. V tomto smere súd poukazuje na nález Ústavného súdu SR č. III. ÚS 401/09-17 zo dňa 16.12.2009, z ktorého vyplýva, že daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov, hoci aj v rámci daňovej kontroly, preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť (§ 24 ods. 2 Daňového poriadku) a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Naznačeným spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie v už uvedenej kombinácii uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.“

4. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP pre nesprávne právne posúdenie veci, ktoré spočíva v posúdení dôkazného bremena v neprospech žalobcu. Správca dane a aj krajský súd podľa žalobcu nerozlišovali, aké pochybnosti predkladal správca dane žalobcovi v priebehu daňového konania, pričom je nutné rozlišovať medzi pochybnosťami, ktoré majú relevantný podklad a tými, ktoré tento podklad nemajú. Akékoľvek skutočnosti spojené s výmazom VK AGRO, s.r.o. a nemožnosťou preveriť jej účtovné doklady sú, právne vzaté, len na ťarchu správcu dane; dôkazná núdza o týchto otázkach nemôže zaťažiť iný daňový subjekt s výnimkou situácie, že je

dokázané podvodné konanie. Sťažovateľ vytkol, že svedkovi (ktorého však sťažovateľ neoznačil menom a postavením) bolo odopreté doplnenie výpovede bez relevantného právneho základu, hoci vypovedal bez náležitej znalosti slovenského jazyka, čo zostalo bez povšimnutia súdu. Sťažovateľ nepovažuje za akceptovateľnú nemožnosť aplikácie rozsudku NS SR sp. zn. 3Sžf/1/2011; v danom prípade ako aj v zmienenom rozsudku súd podľa sťažovateľa posudzoval rovnakú otázku, a to otázku odstránenia pochybností správcu dane, či služby dodal dodávateľ uvedený na faktúre. Sťažovateľ následne poukázal na zhodu v dikcii (skopírovanie) niektorých bodov rozsudku súdu, ktoré sú zhodné s obsahom argumentácie žalovaného. Vlastnú argumentáciu tiež doplnil odkazom na rozhodnutia NS SR 6 Sžf/10/2012 a 4Sžf/31/2014 ako aj na rozhodnutia ústavného súdu.

5. Žalovaný žiadal kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

6. Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vec v zmysle § 445 SSP prejednal bez nariadenia pojednávania, keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej adrese [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a po verejnej porade senátu dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

7. Kasačný súd sa v plnom rozsahu stotožňuje so skutkovými a právnymi závermi správneho súdu, ktorý zamietol žalobu predovšetkým z dôvodu, že žalobca nepreukázal vierohodnosť pôvodu faktúr, keďže nebola potvrdená totožnosť dodávateľa v osobe, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúry. Kasačný súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu a spisu správneho súdu konštatuje, že skutkové závery správcu dane o tom, že žalobca (sťažovateľ) nepreukázal dodanie tovaru osobou uvedenou na faktúrach ako dodávateľ, je vecne správne.

8. Daňový subjekt si má zaobstarat' dostatok dôkazných prostriedkov preukazujúcich uskutočnenie plnenia deklarovaného predloženou faktúrou, ako aj to, že plnenie poskytol dodávateľ uvedený na faktúre. V prípade, že takéto dôkazy v daňovom konaní nepredloží, vystavuje sa riziku, že neunesie dôkazné bremeno, čo môže mať za následok neuznanie práva na odpočítanie DPH. Použiteľné dôkazné prostriedky závisia od charakteru tovaru alebo služby.

9. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení (dodávky tovaru, v danom prípade umelých hnojív) medzi dodávateľom (podľa faktúry VK AGRO, s.r.o.) a odberateľom Oľšianka, s.r.o., (sťažovateľom) je ekonomická činnosť, ktorá však nebola v potrebnej miere pod kontrolou daňového subjektu (sťažovateľa). Svedecká výpoveď skladníka p. V. jednoznačne svedčí o tom, že informácie o pôvode tovaru od VK AGRO, s.r.o. boli dôvodne spochybnené. Na výdajkách, ktoré prevzal, a na ktorých bola síce pečiatka spoločnosti VK AGRO, s.r.o., boli bez čísla, bez čitateľného podpisu zodpovednej osoby a bez dátumu vydania zo skladu dodávateľa. Absenciu týchto údajov na doklade, ktorý má deklarovať dodanie tovaru konkrétnym dodávateľom nemohol správca dane prehliadať, najmä ak štatutárny orgán k danému stavu neposkytol žiadne vysvetlenia. Podľa názoru kasačného súdu sťažovateľ nepreukázal zachovanie opatrnosti obvyklej v obchodnom styku. Ako daňový subjekt mal pre účely odpočítania DPH mal dbať o zabezpečenie si takých dôkazov o dodaní a prevzatí tovaru, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosť rozhodujúce pre určenie dane (§ 44 ods. 1 zákona č. 563/2009 Zb.). Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z. z.), ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Bolo potrebné, aby žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov, môže byť spochybnené. V prejednávanej veci sťažovateľ žiadne také tvrdenia a dôkazy neprezentoval. AK sťažovateľ, ako odberateľ v obchodnom vzťahu, prijal na sklad zásielky hnojív na základe dokladov nepreukazujúcich samotnú identitu dodávateľa a pochybnosť správcu dane nebola odstránená ani samotným výsluchom konateľa spoločnosti a jeho zamestnancov, potom nemožno argumentovať

prenosom zodpovednosti za dôkazy od dodávateľskej spoločnosti VK AGRO na sťažovateľa ako daňový subjekt.

10. Pokiaľ sťažovateľ v kasačnej sťažnosti vytýka že svedkovi (ktorého neoznačil menom a postavením) bolo odopreté doplnenie výpovede bez relevantného právneho základu, hoci vypovedal bez náležitej znalosti slovenského jazyka, čo zostalo bez povšimnutia súdu, kasačný súd pripomína, že napriek upovedomeniu žalobcu o čase výsluchu svedka (podľa úsudku kasačného súdu malo ísť o svedka Z.), sa zástupca účastníka konania k jeho výsluchu nedostavil. Správca dane hodnotil výpovede svedka ako nekompetentné a nedostatočné, hoci v čase deklarovaneho dodania tovaru bol oprávnený konať za VK AGRO a ani jeho dodatočné písomné podanie nevieslo do posúdenia skutkového stavu veci žiadnu zmenu. Napokon, sťažovateľ sa ani obsahom písomného podania svedka nezaoberal a neuviedol ani žiadne skutočnosti, na základe ktorých by bolo možné usudzovať na to, že svedkovi bolo odopreté doplnenie výpovede.

11. Kasačný súd konštatuje, že v konaní neboli naplnené skutočnosti pre presun dôkazného bremena na správca dane v zmysle výkladových princípov z rozsudku najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2011 a kasačný sa s dôvodmi krajského súdu plne stotožňuje. Sťažovateľ tiež neuviedol žiadny skutkový či vecný dôvod, pre ktorý by sa kasačný súd mal zaoberať rozhodnutiami najvyššieho súdu či ústavného súdu, na ktoré poukázal.

12. Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalobcu vznesené v kasačnej sťažnosti za nedôvodné, a preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

13. O trovách kasačného konania rozhodol podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s ustanoveniami § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP a contrario tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov kasačného konania z dôvodu neúspechu v kasačnom konaní a žalovanému nárok na náhradu trov konania zo zákona nevyplýva.

14. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP)

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.