

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 3Sžf/31/2016  
Identifikačné číslo spisu: 3015200690  
Dátum vydania rozhodnutia: 21.02.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:3015200690.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumana a zo sudcov JUDr. Sone Langovej a JUDr. Jozefa Milučkého v právnej veci žalobcu: AGROEXIM, s.r.o., IČO: 46 899 731, Dolné Motešice 25, zastúpený: Advokátska kancelária KONCOVÁ & PARTNERS, s.r.o., Legionárska 7158/5, Trenčín, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1139457/2015 zo dňa 13. júla 2015, konajúc o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/72/2015-62 zo dňa 8. marca 2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/72/2015-62 zo dňa 8. marca 2016 p o t v r d z u j e.

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania vo výške 156,17 € do 30 dní od právoplatnosti rozsudku na účet právneho zástupcu žalobcu Advokátska kancelária KONCOVÁ & PARTNERS, s.r.o., Trenčín.

### Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne podľa § 250j ods. 2 písm. c/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1139457/2015 zo dňa 13.07.2015 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Predmetným rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 120332/2015 zo dňa 25.03.2015, ktorým podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom ku dňu vydania napadnutých administratívnych rozhodnutí (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z.z.“) určil rozdiel dane v sume 11.339,92 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie október 2013; t.j. znížil nadmerný odpočet zo sumy 22.377,84 € na sumu 11.037,92 €.

Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia zaviazal administratívny orgán, aby v ďalšom priebehu konania vypočul konateľa, alebo iného oprávneného zástupcu spoločnosti CALYPSO INVEST, s.r.o., resp. podľa potreby aj zástupcu spoločnosti F-Agro, s.r.o. na objasnenie skutočného spôsobu a termínov dodania tovaru, ktorý v konečnom dôsledku mal byť v dňoch 2., 3. a 11. októbra 2013 dodaný žalobcovi, vrátane spôsobu jeho fakturácie, aby sa odstránili, resp. potvrdili pochybnosti, či skutočným dodávateľom žalobcu bola spoločnosť CALYPSO INVEST, s.r.o. alebo spoločnosť F-Agro, s.r.o. Krajský súd ďalej poukázal na ustanovenia § 74 ods. 1 a § 75 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v rozhodnom období (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“) a uviedol, že podmienkou uznania faktúry, ako súhrnnej faktúry nie je, aby na nej bolo uvedené, že ide o súhrnnú faktúru. Preto považoval námietku žalovaného, že na faktúrach od spoločnosti CALYPSO INVEST, s.r.o. nie je uvedený tento údaj za neudržateľný. Skutkový stav, ktorý bol zistený správcom dane považoval krajský súd za nedostačujúci pre posúdenie veci, preto dospel k záveru o potrebe zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného a vrátenia veci na ďalšie konanie.

## II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonom stanovenej lehote odvolanie a navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V dôvodoch uviedol, že predmetom sporu bolo posúdenie skutočnosti, či spoločnosť F-Agro, s.r.o. aj reálne dodala žalobcovi tovar - repku, deklarovaný dodávateľskými faktúrami č. 1300433 zo dňa 02.10.2013, č. 1300437 zo dňa 03.10.2013 a č. 1300453 zo dňa 11.10.2013, z ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane vo výške 11.339,92 €, alebo či dodanie tovaru iba fakturovala. Predmetom sporu nebola skutočnosť, či subdodávateľ CALYPSO INVEST, s.r.o. dodával tovar spoločnosti F-Agro, s.r.o. priebežne a či mu koncom mesiaca vystavil zbernú (súhrnnú) faktúru, preto podľa žalovaného doplnenie dokazovania v zmysle rozsudku krajského súdu nebude mať vplyv na záver v predmetnej veci. Žalobca na pojednávaní uviedol, že faktúra vystavená spoločnosťou CALYPSO INVEST, s.r.o. pre spoločnosť F-Agro, s.r.o. až dňa 31.10.2013 mohla byť súhrnná, k čomu sa žalovaný nahliadnutím do spisu vyjadril, že išlo o faktúry vystavené dňa 31.10.2013, v ktorých je uvedený dátum dodania 31.10.2013. Keďže správca dane preukázal, že faktúry od subdodávateľa CALYPSO INVEST, s.r.o. pre spoločnosť F-Agro, s.r.o. boli vystavené len formálne, nie na základe reálneho dodania tovaru spoločnosti F-Agro, s.r.o. nie je vo veci rozhodné, či v uvedenom prípade išlo o riadnu alebo súhrnnú faktúru. Žalovaný naďalej zotrval na závere, že žalobca si uplatnil neoprávnené odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa F-Agro, s.r.o., pretože hodnoverným spôsobom nepreukázal, že mu táto spoločnosť sporný tovar aj reálne dodala, preukázal iba, že mu dodanie tovaru týmto dodávateľom bolo fakturované. Keďže spoločnosť F-Agro, s.r.o. predmetné dodanie tovaru reálne neuskutočnila, daňová povinnosť jej tak nevznikla z titulu dodania tovaru v zmysle § 19 zákona č. 222/2004 Z.z., ale daňová povinnosť jej vznikla z titulu vystavenia faktúr, na ktorých uviedla daň (§ 69 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z., podľa ktorého každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo inom doklade o predaji daň, je povinná túto daň zaplatiť).

Dokazovanie správcu dane preukázalo, že nedošlo k reálnemu dodaniu, resp. uskutočneniu zdaniteľných obchodov dodávateľom F-Agro, s.r.o. Išlo o spoločnosť, ktorá v skutočnosti nevykonáva žiadnu reálnu činnosť spojenú s nákupom a predajom tovaru (repkou olejnou), nemá vo vlastníctve ani v prenájme žiadne skladové priestory, prepravné prostriedky ani zamestnancov, nepozná pôvod tovaru, za spoločnosť F-Agro, s.r.o. sa nikto fyzicky nezúčastňoval ani preberania tovaru od dodávateľa CALYPSO INVEST, s.r.o. a ani jeho odovzdávania žalobcovi, resp. priamo žalobcovmu odberateľovi. Konateľ spoločnosti F-Agro, s.r.o. nevedel uviesť, kde bol tovar od nákupu spoločnosťou F-Agro, s.r.o. do jeho predaja žalobcovi skladovaný, nevedel uviesť, kto je majiteľom skladových priestorov v Dolnom Štále, uviedol len, že tovar pre platiteľa bol nakúpený od spoločnosti CALYPSO INVEST, s.r.o. v sklade v Dolnom Štále, pričom táto spoločnosť zodpovedala aj za manipuláciu s tovarom. Len nekonkrétne uviedol, že tovar od tohto dodávateľa sa dovezie do skladu, tam sa vyloží a následne sa tovar naloží na kamióny žalobcu a ide ďalej. Aj vyjadrenia konateľa žalobcu ohľadom spôsobu, akým predmetné obchody prebiehali, sú nekonkrétne a nedôveryhodné, ale aj z nich vyplýva, že za spoločnosť F-Agro s.r.o. sa fyzicky preberania, odovzdávania a kontroly množstva a kvality tovaru nikto nezúčastňoval. Rovnako sa vyjadrila aj splnomocnená zástupkyňa spoločnosti CALYPSO INVEST s.r.o., že tovar zo

strany spoločnosti F-Agro s.r.o. nikto nepreberal, preberal ho až konateľ žalobcu.

Zo zistení správcu dane vyplýva, že spoločnosť F-Agro s.r.o. bola do obchodného vzťahu medzi spoločnosťou CALYPSO INVEST s.r.o. a žalobcu vložená umelo, keďže tovar cez túto spoločnosť prechádzal len fakturačne. Aj keď táto spoločnosť podávala daňové priznania, ide o spoločnosť, ktorá pri vysokých obratoch vykazovala len nízku daňovú povinnosť.

Rovnako aj spoločnosť CALYPSO INVEST s.r.o. pri vysokých obratoch vykazovala len nízku daňovú povinnosť. Z daňových kontrol vykonávaných u žalobcu za iné zdaňovacie obdobia bolo miestne príslušným správcom dane spoločnosti CALYPSO INVEST s.r.o. oznámené, že spoločnosť CALYPSO INVEST s.r.o. prestala so správcom dane komunikovať, doklady k daňovej kontrole správcovi dane nepredložila a daňové kontroly za zdaňovacie obdobia január až jún 2013 boli u tohto daňového subjektu vykonané podľa pomôcok s nálezmi.

S repkou olejnou obchodovala predovšetkým spoločnosť CALYPSO INVEST s.r.o., pričom repka mala byť do skladu v Dolnom Štále, ktorý mala spoločnosť CALYPSO INVEST s.r.o. prenajatý, fyzicky dopravovaná maďarskými kamiónmi z Česka. Spoločnosť CALYPSO INVEST s.r.o. dodávala repku fyzicky priamo žalobcovi, resp. v tomto prípade priamo jeho rakúskemu odberateľovi, keďže tovar sa priamo v sklade po odvážení (za prítomnosti konateľa žalobcu) nakladal na rakúske kamióny.

Dodávateľ F-Agro s.r.o. sa reálne nezúčastňoval predmetných obchodov s repkou olejnou, nebolo objektívne preukázané, že by bol vlastníkom predmetného tovaru, bez akejkoľvek kontroly tovaru, bez jeho preberania od spoločnosti CALYPSO INVEST s.r.o. a jeho odovzdávania žalobcovi, len na základe telefonického odsúhlasenia, resp. zaslaných sms správ konateľom žalobcu, vystavoval pre žalobcu faktúry za predaj predmetnej repky olejnej. Tento tovar mal žalobcovi dodať v priestoroch, ku ktorým nevykazuje žiadny vlastnícky a nájomný vzťah, bez akéhokoľvek technického a personálneho zabezpečenia, bez vedomosti o pôvode tovaru.

Žalobca s najväčšou pravdepodobnosťou musel vedieť, že sa zúčastňuje na obchode, ktorý sa nezakladá na vlastníctve tovaru, tak ako to vyžaduje ustanovenie § 8 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. a že sporné dodávateľské faktúry od dodávateľa F-Agro, s.r.o., z ktorých si uplatnil odpočítanie dane, sú fiktívnymi faktúrami, resp. nimi deklarované plnenie je fiktívne. Keďže sa zúčastňoval osobne nakládky tovaru na rakúske kamióny v sklade v Dolnom Štále, ako to sám tvrdí, vedel, že spoločnosť F-Agro, s.r.o. sa fyzicky týchto obchodov nezúčastňovala. Iba formálne vystavovanie dokladov zo strany dodávateľa F-Agro, s.r.o. bez skutočného dodania tovaru touto spoločnosťou je nepostačujúce k právnej úprave uplatňovania práva na odpočítanie dane (§ 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Ekonomickým dôvodom obchodnej transakcie nemôže byť odpočítanie DPH z faktúr, ktoré nezodpovedajú skutočnému dodaniu tovaru.

Vzhľadom na pochybenie deklarovaných zdaniteľných plnení žalobcovi nestačí sa len spoliehať na zásadu neutrality, na materiálnu existenciu tovaru ako aj na formálne predloženie dokladov.

V zmysle judikatúry SD EÚ žalobca mal prijať také opatrenia, ktoré je od neho možné v rozumnej viere požadovať, aby sa uistil, že sa vyhne zneužívajúcemu konaniu. V odvolaní síce žalobca uvádza, že on si preveril v rámci svojich možností solventnosť a serióznosť spoločnosti F-Agro, s.r.o., ale zjavne sa ani pri takomto špecifickom tovare (agrárna komodita, ktorá musí byť zdokumentovaná s overiteľnou sledovanosťou až po miesto zberu), ktorý potrebuje mať vhodné sklady a techniku na váženie a manipuláciu s tovarom nezaujímal, či dodávateľ takýmito priestormi disponuje, či mu je schopný takýto tovar dodať a nezaujímal ho ani pôvod tovaru, resp. dokumentácia vyplývajúca z platnej legislatívy na území Slovenskej republiky v oblasti potravín a krmív, či osív, ktorú bol povinný požadovať od dodávateľa pri nákupe tovaru.

Žalovaný zotrval na svojich záveroch, obsiahnutých v žalobou napadnutom rozhodnutí, že pri uplatnení odpočítania dane žalobcom z dodávateľských faktúr od spoločnosti F-Agro s.r.o. neboli splnené podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z., keďže

nebolo preukázané, že žalobcovi bol faktúrami deklarovaný tovar spoločnosťou F-Agro s.r.o. aj reálne dodaný.

### III.

Žalobca vo vyjadrení k podanému odvolaniu uviedol, že na to aby mohol správca dane s určitosťou konštatovať, že žalobca mal vedieť o fiktívnosti obchodu, musel by to preukázať tak, aby o tomto nebolo pochyb. Dôkazné bremeno je na strane správcu dane, teda žalovaného. Toto dôkazné bremeno žalovaný podľa názoru žalobcu neuniesol.

Predmetom sporu vo veci samej je neuznanie odpočítania DPH, ktorú si žalobca uplatnil v zdaňovacom období október 2013 z faktúr za tovar - pšenice a repky od dodávateľa spoločnosti F-Agro, s.r.o. Žalobca uvedený tovar obstaral od dodávateľa, ktorému za tovar riadne zaplatil aj cenu s DPH, ktorú dodávateľ odviezol do štátneho rozpočtu, tieto skutočnosti sú preukázané správcom dane. Všetok obstaraný tovar bol následne ďalej dodaný žalobcom pre svojich odberateľov. Z týchto faktických skutočností preukázateľne vyvstáva materiálna existencia sporného tovaru, táto nebola zo strany správnych orgánov nijakým spôsobom spochybnená. Spornou zostala otázka či spoločnosť F-Agro, s.r.o. mohla pre žalobcu dodať tovar, ktorý deklaruje na svojich daňových a účtovných dokladoch. Z vykonaného dokazovania správnych orgánov vyplynulo, že aj uvedená spoločnosť si splnila všetky daňové a účtovné povinnosti, ktoré zákon č. 222/2004 Z.z. vyžaduje. Daň z vystavenej faktúry bola do štátneho rozpočtu odvedená, čím bola dodržaná zásada neutrality a rovnako proporcionality, ktoré sú nevyhnutými sprievodnými javmi poctivej obchodnej spolupráce. Správne orgány doposiaľ z celého dokazovania nepreukázali úmyselné konanie zapojenia do reťazového podvodu, žalobca je preto toho názoru, že jedine v prípade, ak by k takémuto konaniu na strane jeho obchodných partnerov došlo bolo to vyslovene dôkazné bremeno správnych orgánov.

Žalovaný ako právny titul neuznania odpočtu dane uviedol údajné porušenie § 49 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z.z., ktorý ustanovuje, že platiteľ môže odpočítať daň z tovaru a služby v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikne daňová povinnosť, ďalej že platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť (a ktorú žalobca aj zaplatil), 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. Podľa názoru žalobcu, všetky hmotno-právne podmienky zákona č. 222/2004 Z.z. boli splnené, preto uviedol, že nie je opodstatnené zamietnutie práva na odpočítanie dane pokiaľ sa spoľahlivo (zo strany správnych orgánov) nepreukáže konanie, ktoré napovedá zneužívajúcemu konaniu, to však spadá pod dôkazné bremeno správcu dane keďže žalobca nemá právny dosah na zabezpečenie vyhľadávacej činnosti prípadne činnosti vyšetrovacej. V prejednávanom prípade bol dodávateľ riadne registrovaný platiteľ dane tak, ako to požaduje § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. Odpočet je tiež podmienený použitím nákupu na vstupe, predajom s daňou na výstupe.

Žalobca ďalej poukázal na ustanovenia § 412, 413 Obchodného zákonníka, ako aj na judikatúru Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/2011 a C - 142/2011 zo dňa 21.06.2012 (Mahagében Kft a Pétér Dávid). Správca dane a ani žalovaný vo svojom rozhodnutí vedomosť žalobcu o zapojení sa do daňového podvodu nespomenul, a teda touto významnou skutočnosťou sa žiadnym spôsobom nezaoberal a to aj napriek tomu, že boli splnené zákonné podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie DPH. Žalovaný vedomosť žalobcu o zapojení sa do umelého reťazca založil výlučne na tom, že spoločnosť F-Agro, s.r.o. sa fyzicky nezúčastňovala nakládky tovaru v spoločnosti CALYPSO INVEST, s.r.o., o čom žalobca vedomosť mal, nakoľko on sa týchto nakládok zúčastňoval. Ani formálna chyba na faktúre o nesprávne uvedenom dátume dodania spoločnosťou F-Agro s.r.o. nezakladá dôvod pre neuznanie práva na odpočítanie dane, pretože žalobca túto daň dodávateľovi zaplatil a ten ju odviezol do štátneho rozpočtu, preto je nelogické tvrdiť, že nedošlo k dodaniu tovaru dodávateľom tak ako tvrdia správne orgány. Takýto záver správnych orgánov žalobca nepovažuje za riadne zdôvodnený. Žalobca z takéhoto zdôvodnenia nemá odpoveď na otázku, prečo fyzická neúčast

spoločnosti F-Agro, s.r.o. na nakládke na kamióny je pre žalovaného dostatočnou podmienkou na prijatie záveru, že spoločnosť F-Agro, s.r.o. bola do reťazca len umelo vložená. Žalovaný vo svojom odôvodnení neposkytol žalobcovi a v rámci súdneho prieskumu ani správneho súdu žiadnu úvahu, prečo a či vôbec je neúčast' dodávateľa pri nakládke v rámci obchodných zvyklostí napr. takým nedostatkom a pochybením na strane dodávateľa, že z tejto skutočnosti nie je možné prijať iný záver len ten, že pri takomto dodávateľovi vždy ide o fiktívneho dodávateľa a že aj u samotného odberateľa, v tomto prípade žalobcu musela táto skutočnosť vzbudiť dôvodné obavy a vedomosť, že sa zúčastňuje na daňovom podvode.

#### IV.

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.).

Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní postupoval v zmysle ust. § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok), účinného od 01.07.2016, podľa ktorého sa odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona dokončia podľa doterajších predpisov, t.j. podľa zákona č. 99/1963 Zb., Občiansky súdny poriadok (O.s.p.).

Predmetom súdneho prieskumu je rozhodnutie žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane o znížení nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie október 2013 zo sumy 22.377,84 € na sumu 11.037,92 € a určenie rozdielu dane v sume 11.339,92 €. Najvyšší súd SR vychádzal zo skutkového stavu tak, ako ho popísal v odôvodnení rozsudku krajský súd a ako vyplynul z administratívneho spisu, preto pre účastníkov konania známe fakty a skutočnosti nebude nadbytočne opakovať a len na doplnenie v stručnosti z neho vyberá nasledovné.

Daňový úrad Trenčín vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie október 2013, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 9301401/5/367957/2015/Labo zo dňa 18.02.2015. Žalobca ako platiteľ si uplatnil nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty z dodávateľských faktúr spoločnosti F-Agro, s.r.o. Išlo o faktúru č. 1300433 zo dňa 02.10.2013 s dátumom dodania 02.10.2013, ktorej predmetom bolo dodanie repky o množstve 50,14 ton za cenu 19.674,94 €, z čoho DPH tvorila 3.279,16 €. Podľa faktúry č. 1300437 zo dňa 03.10.2013 bola v ten istý deň žalobcovi dodaná repka o hmotnosti 49,40 ton v cene 19.384,56 €, z čoho DPH predstavovala 3.230,76 €. Z poslednej faktúry č. 1300453 zo dňa 11.10.2013, kedy bola dodaná repka o hmotnosti 76 ton a cene 28.980 €, si žalobca uplatnil odpočet DPH vo výške 4.830 €.

Zhodné termíny dodania repky vyplynuli aj z vážnych lístkov, ktoré preukazujú jej priame naloženie v sklade v obci Dolný Štál na dopravné prostriedky odberateľa žalobcu.

Cestou dožiadania bol dňa 29.04.2014 vypočutý konateľ spoločnosti F-Agro, s.r.o. Matej Grožaj. Ten potvrdil vystavenie sporných dodávateľských faktúr žalobcovi a zrealizovanie zdaniteľného obchodu. Výpovedal, že fakturovaný tovar nadobudol od spoločnosti CALYPSO INVEST, s.r.o. a v sklade v Dolnom Štále bol naložený priamo na vozidlá žalobcovho odberateľa z Rakúska. Nakládky sa zúčastnil konateľ žalobcu. O nadobudnutí tovaru od spoločnosti CALYPSO INVEST, s.r.o. predložil faktúry č. 13017054, 13017053, 13017052 a 13017055 s termínom dodania 31.10.2013.

Výsledky medzinárodnej výmeny informácií /MVI/ č. 9300401/5/217854/2014 z Rakúska potvrdili nadobudnutie repky rakúskym odberateľom žalobcu, W. A. K., na základe faktúr č. 2013030, 2013031, 2013033, 2013037, 2013038, 2013039 a 2013040.

O preprave fakturovaného tovaru do Rakúska svedčia aj výpisy z elektronického mýtného systému, ktoré preukázali pohyb vozidiel uvedených na faktúrach, dokladoch CMR a vážnych lístkoch v rozhodnom čase a mieste, konkrétne nákladné vozidlo s EČV U., patriace spoločnosti A. W..

Výsluchom konateľky spoločnosti CALYPSO INVEST, s.r.o. Zsuzsanny Lászloovej zo dňa 30.07.2014 bolo zistené, že v kontrolovanom období október 2013 vyhotovili pre spoločnosť F-Agro, s.r.o. faktúry č. 13017055, 13017054, 13017053 a 13017052 za dodávky snečnice a repky olejnej. Vystavené faktúry boli riadne bezhotovostne uhradené a bola z nich odvedená DPH.

Z vyššie popísaných faktúr vyplynulo, že dodávky repky olejnej pre spoločnosť F-Agro, s.r.o. boli predmetom len dvoch faktúr, a to faktúr č. 13017052 a č. 13017053. Išlo o celkové deklarované množstvo 869,84 ton repky olejnej s dátumom dodania 31.10.2013.

Podľa faktúr č. 201300013 až 21300021 a č. 213000023 až 21300028 spoločnosť CALYPSO INVEST, s.r.o. tovar fakturovaný spoločnosti F-Agro, s.r.o. nadobudla od českej dodávateľskej spoločnosťou AGROLSTAT, s.r.o.

Predmetné intrakomunitárne dodanie a preprava tovaru podľa vyššie uvedených faktúr potvrdili výsledky MVI č. 300401/5/4454529/Labo z Českej republiky, ako aj odpoveď od správcu mýtného systému č. 87735/20101/2014 zo dňa 27.10.2014 o pohybe nákladných vozidiel s EČV C. a L. patriacich prevádzkovateľovi K. A. a realizujúcich prepravu tovaru v súlade s vyššie uvedenými faktúrami a dokladmi CMR v rozhodnom období a mieste.

V daňovom priznaní na DPH za mesiac október 2013 žalobca priznal dodanie tovaru do iného členského štátu v hodnote 121.783,78 € a nadmerný odpočet vo výške 22.377,84 €.

Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania 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.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. 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.

Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

Podľa § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

Podľa § 24 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

Podľa § 46 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo

úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

Podstatnou námietkou v prejednávanej veci bola otázka či spoločnosť F-Agro, s.r.o., ktorá bola na sporných faktúrach uvedená ako dodávateľ repky pre žalobcu, bola aj v skutočnosti dodávateľom žalobcu. Krajský súd zaviazal žalovaného, aby v ďalšom konaní vypočul konateľa, alebo iného oprávneného zástupcu spoločnosti CALYPSO INVEST, s.r.o., resp. podľa potreby aj zástupcu spoločnosti F-Agro, s.r.o. na objasnenie skutočného spôsobu a termínov dodania tovaru, ktorý v konečnom dôsledku mal byť v dňoch 2., 3. a 11. októbra 2013 dodaný žalobcovi, vrátane spôsobu jeho fakturácie, aby sa odstránili, resp. potvrdili pochybnosti, či skutočným dodávateľom žalobcu bola spoločnosť CALYPSO INVEST, s.r.o. alebo spoločnosť F-Agro, s.r.o.

Žalovaný namietal, že žalobca nepreukázal hodnoverným spôsobom, že by mu spoločnosť F-Agro, s.r.o. sporný tovar aj reálne dodala. Žalobca preukázal len to, že mu dodanie touto spoločnosťou bolo len fakturované.

Vo vzťahu k dôkaznému bremenu odvolací súd uvádza, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje), ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužívateľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar, príp. služba reálne dodané (§ 8, § 9 zákona č. 222/2004 Z.z.), a to práve osobou ako platiteľom DPH uvedenou na faktúre, ktorá si zároveň voči odberateľovi uplatňuje DPH.

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. 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“.

Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosť rozhodujúce pre určenie dane. 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. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie.

Argumentačne si aj tu odvolací súd pomôže judikatúrou Súdneho dvora a jeho právnymi závermi uvedenými v rozsudku z 21.06.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, v ktorom uviedol, že je potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112 (pozri najmä rozsudky Halifax zo 7. decembra 2010, R, C-285/09,

bod 36, ako aj z 27. októbra 2011 Tanoarch, C-504/10, bod 50). V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať noriem práva Únie (pozri najmä rozsudok z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, Zb.s.I-1599, bod 32; Halifax a i., ako aj Kittel a Recolta Recycling, bod 54). Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne okolnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne (pozri v tomto zmysle rozsudky Fini H, body 33 a 34; Kittel a Recolta Recycling, ako aj z 29. marca 2012, Véleclair, C-414/10, bod 32).

Taktiež Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, rozsudky ESD vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében kft, a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11). (bližšie v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/32/2012 zo dňa 27.11.2012)

V konaní neboli naplnené skutočnosti pre presun dôkazného bremena na správcu dane, tak ako to uviedol žalobca v podanom vyjadrení k odvolaniu. V prvom rade žalobca musí preukázať oprávnenosť žiadosti o vrátenie nadmerného odpočtu DPH, pričom skutočnosti uvedené v tejto žiadosti správcu dane následne preveruje, tak ako je uvedené vyššie. Nepostačuje, keď daňový subjekt preukáže dodanie tovaru len prostredníctvom faktúr, avšak pre úspešné uplatnenie nároku na odpočet DPH je potrebné zo strany daňového subjektu preukázať, že došlo k reálnemu uskutočneniu zdaniteľných obchodov.

Najvyšší súd SR sa však stotožnil so záverom súdu prvého stupňa, že v ďalšom konaní bude povinnosťou žalovaného a správcu dane, aby sa v doplnenom dokazovaní zamerali na okolnosti obchodného reťazca, t.j. na právne vzťahy medzi dodávateľom a subdodávateľom žalobcu. Žalovaný, resp. správca dane bude povinný v ďalšom konaní vypočítať konateľa, alebo iného oprávneného zástupcu spoločnosti CALYPSO INVEST, s.r.o., resp. podľa potreby aj zástupcu spoločnosti F-Agro, s.r.o. na objasnenie skutočného spôsobu a termínov dodania tovaru, ktorý v konečnom dôsledku mal byť v dňoch 2., 3. a 11. októbra 2013 dodaný žalobcovi, vrátane spôsobu jeho fakturácie, aby sa odstránili, resp. potvrdili pochybnosti, či skutočným dodávateľom žalobcu bola spoločnosť CALYPSO INVEST, s.r.o. alebo spoločnosť F-Agro, s.r.o.

Podľa § 219 ods. 1 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody (§ 219 ods. 2 O.s.p.).

Vzhľadom na uvedené, senát najvyššieho súdu napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne potvrdil podľa § 219 ods. 1, 2 O.s.p. ako vecne správny.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 224 ods. 1 O.s.p., § 250k ods. 1 O.s.p. a § 151 ods. 1 a 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 vetou prvou O.s.p. a to tak, že v odvolacom konaní úspešnému žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania priznal vo výške za jeden úkon právnej služby - písomné vyjadrenie zo dňa 20.06.2017 k podanému odvolaniu a to vo výške 147,33,- € podľa § 11 ods. 4 v spojení s § 13a ods. 1 písm. c/ vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z.z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov. Ďalej bol priznaný na náhradu režijný paušál podľa § 16 ods. 3 vyhlášky vo výške 8,84 €.

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

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.