

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5Sžfk/26/2018  
Identifikačné číslo spisu: 3017200076  
Dátum vydania rozhodnutia: 29.01.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:3017200076.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Jarmily Urbancovej, v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobcu): EUROEX SLOVAKIA s.r.o., so sídlom Kopčianska, 851 01 Bratislava, IČO: 50 308 343, právne zastúpeného JUDr. Pavlom Čičmancom, advokátom so sídlom Prievozská 14/A, 821 09 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 104525991/2016 z 21. decembra 2016, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/28/2017-78 z 9. januára 2018, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/28/2017-78 z 9. januára 2018 z a m i e t a .

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

### Odôvodnenie

I.

1. Napadnutým rozsudkom č.k. 11S/28/2017-78 z 9. januára 2018 Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj „správny súd“) postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.k. 104525991/2016 z 21. decembra 2016. O trovách konania rozhodol správny súd tak, že postupom podľa § 168 SSP úspešnému žalovanému náhradu trov konania nepriznal.

2. Rozhodnutím žalovaného č.k. 104525991/2016 z 21. decembra 2016 bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č.103967830/2016 z 22. septembra 2016, ktorým bol v zmysle § 68 ods. 6 Zákona č. 563/2009 Z.z. určený pôvodnému žalobcovi rozdiel v sume 12 777,- € na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie september 2010 znížením nadmerného odpočtu zo sumy 13 272,54 € na sumu 495,54 €.

3. Z administratívneho spisu správny súd zistil, že správca dane vykonal u platiteľa dane daňovú kontrolu na daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia september 2010 až december 2010. Daňová kontrola bola začatá dňa 12.03.2013 na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 9312401/5/514656/2013 zo dňa 07.02.2013. Dňa 02.05.2016 bol vyhotovený protokol z daňovej kontroly č. 103047107/2016, z ktorého okrem iného vyplýva, že platiteľ dane - spoločnosť EUROSTONEX, s.r.o. - patrila do skupiny cca 11 spoločností, v ktorých v čase realizácie zdaniteľných obchodov boli Ing. C. C., F. C. a C. T. konateľmi, spoločníkmi alebo členmi dozornej rady. Na základe údajov uvedených samotným platiteľom dane vo výkazoch ziskov a strát a súvahy za roky 2009 až 2012 bolo zistené, že spoločnosť EUROSTONEX, s.r.o. dosahovala od svojho vzniku v roku 2009 iba stratu. V roku 2009 bol hospodársky výsledok - (mínus) 1 190,- €, v roku 2010 -103 968,- €, v roku 2011 - 158 409,- €, v roku 2012 -153 984,- €. Obchodná marža spoločnosti bola nulová, spoločnosť jednoznačne fakturačne obchodovala so stratou a vykazovala v jednotlivých rokoch vysokú celkovú zadlženosť. Od roku 2010 do júna 2013 spoločnosť vykázala daňovú povinnosť na DPH len vo výške 1 636,37 €, pričom suma uplatnených nadmerných odpočtov v daňových priznaniach na DPH spolu za uvedené zdaňovacie obdobia bola celkom 318 347,32 €.

4. Z odôvodnenia rozhodnutia správneho súdu vyplýva, že po preskúmaní správnej žaloby, vyjadrenia žalovaného k nej a administratívneho spisu dospel senát správneho súdu k jednomyselnému záveru, že rozhodnutie žalovaného je v súlade so zákonom a za súladný so zákonom možno označiť aj procesný postup žalovaného vedúci k napadnutému rozhodnutiu. Správny súd konštatoval, že správca dane vykonal vo veci rozsiahle, efektívne, dostatočné a na účely predmetu daňového konania orientované dokazovanie, o čom svedčí obsah administratívneho spisu. Z vykonaného dokazovania vyvodil správne skutkové závery, keď svoje úvahy, vedúce ho k ustáleniu skutkového stavu, racionálne odôvodnil a takto zistený skutkový stav správne právne posúdil právne korektnou aplikáciou relevantných zákonných ustanovení. Judikatúra zvolená žalovaným na podporu jeho právnej argumentácie je podľa názoru správneho súdu aplikovateľná na predmetný prípad.

5. Pokiaľ žalobca v rámci daňového konania namietal, že neboli akceptované jeho dôkazné návrhy, je takýto postup podľa správneho súdu plne v súlade so zákonom za podmienky, že odmietnutie procesných návrhov je zo strany správneho orgánu riadne a logicky odôvodnené. To je aj prípad odôvodnení rozhodnutí správcu dane a žalovaného, v ktorých sa daňové orgány náležite vypořádali s procesnými návrhmi žalobcu. V tejto súvislosti možno poukázať na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp.zn. 4Sžf/84/2012 zo dňa 18.06.2013, podľa ktorého „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. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a na jeho úvahe, 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.“ Správny súd tu poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp.zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, podľa ktorého „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.“

6. Správnu žalobou bola do právneho diskurzu predmetného súdneho prieskumu vznesená ako relevantná otázka aj problematika dôkazného bremena v daňovom konaní. V tejto súvislosti poukázal správny súd na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010, v spojení s nálezom Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp.zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011. Obdobne judikoval Najvyšší súd Slovenskej republiky vo veci vedenej pod sp.zn. 5Sžf/11/2014. ďalej správny súd citoval rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp.zn.

4Sžf/74/2015 zo dňa 03.05.2016, ako aj rozsudok, sp.zn. 3Sžf/26/2016 zo dňa 18.10.2017.

7. V nadväznosti na citovanú judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky je potrebné postup správcu dane a žalovaného, ktorým spochybnil dôkazy predložené platiteľom dane v daňovom konaní, považovať za odôvodnený a právne relevantný. Úvahy správcu dane a žalovaného odôvodňujúce toto spochybnenie nevykazujú prvky arbitrárnosti, ale naopak účinne viedli k opätovnému preneseniu dôkazného bremena na platiteľa dane, pričom v konečnom dôsledku možno dôkazné bremeno platiteľa dane považovať za neunesené. Medzi relevantné skutočnosti, ktoré dôvodne spochybňujú realnosť dodania deklarovaného tovaru platiteľovi dane spoločnosťou EUROTRADEX, s.r.o. v zmysle predloženej faktúry (k faktúre vid' bod č. 3 tohto rozsudku), patria najmä tieto:

- spoločnosti NDP SLOVAKIA, s.r.o., EUROTRADEX, s.r.o. a EUROSTONEX, s.r.o. boli v rozhodnom období, v ktorom sa uskutočnilo scudzovanie tovaru medzi nimi, personálne a ekonomicky prepojené prostredníctvom osoby konateľov a spoločníkov (Ing. C. C.);
- spoločnosť TO-GR SK, s.r.o., fakturačne „vystopovateľná“ ako prvotný dodávateľ obchodného reťazca, je rizikovým subjektom, nevlastní žiadny investičný majetok, nemá žiadnych zamestnancov, účtovníctvo viedol konateľ F. I. bez nároku na odmenu, pričom na jeho spracúvanie využíval buď voľne dostupné programy z internetu alebo iné dostupné prostriedky, na sídle spoločnosti TO-GR SK, s.r.o. nie je žiadny sekretariát, na realizáciu činnosti spoločnosť využívala priestory u odberateľov, dodávateľov, reštauračné a podobné priestory, konateľ pracoval v aute, vo verejných priestoroch alebo v priestoroch obchodných partnerov, v rokoch 2008 - 2010 spoločnosť fakturačne obchodovala so stratou, pričom obchodovala so spoločnosťami, ktoré so správcami dane nekomunikujú a nespolupracujú, poštu nepreberajú, nepodávajú daňové priznania, sú nekontaktné, konatelia jednotlivých spoločností sú zahraniční občania a v priebehu daňových konaní dochádza k zmene konateľov jednotlivých spoločností;
- platiteľ dane neprehľadným skladovým hospodárstvom, skladovaním tovaru viacerých vzájomne personálne prepojených spoločností v jednom sklade vytvoril ekonomické prostredie vhodné na zneužitie práva;
- obchodné transakcie (scudzovanie tovaru) medzi platiteľom dane ako odberateľom a jeho dodávateľom spoločnosťou EUROTRADEX, s.r.o. boli realizované bez toho, aby došlo k pohybu obchodovaného tovaru, pričom tovar sa stále nachádzal v sklade na Svätoplukovej ulici v Púchove;
- napriek zvyšovaniu ceny za tovar platiteľ dane od svojho vzniku v roku 2009 každoročne vykazoval stratu na dani z príjmov právnických osôb a v takomto podnikateľskom správaní odporúčajúcemu základným zásadám ekonomickej racionality pokračoval po niekoľko rokov s tendenciou zvyšujúcej sa straty;
- nízka vlastná daňová povinnosť na DPH platiteľa dane od roku 2010 do júna 2013 (len 1 636,37 €) v kontraste s nepomerne vysokými uplatňovanými nadmernými odpočtami za uvedené obdobie v celkovej sume 318 347,32 €;
- pre všetky spoločnosti v reťazci, s výnimkou platiteľa dane, platí, že nezamestnávali žiadnych zamestnancov, nevlastnili žiaden majetok, mechanizmy, technológiu, dopravné prostriedky, skladové priestory, t.j. nepreukázali, že by mali vytvorené reálne predpoklady na vykonávanie ekonomickej činnosti s deklarovaným tovarom.

8. Ak Ing. C. C. bol v rozhodujúcom období konateľom nielen platiteľa dane, ale aj spoločností EUROTRADEX, s.r.o. a NDP SLOVAKIA, s.r.o., a nebolo preukázané, že by fakturovaný tovar mal byť na niektorom stupni obchodného reťazca týmito spoločnosťami (dodávateľom a pred ním subdodávateľom) spracúvaný zmenou (zhodnotením) jeho kvality alebo formy, potom, ak malo ísť o reálne dodávanie tovaru (ako tvrdil platiteľ dane) a nie iba o fiktívnu fakturáciu (ako ustálil správca dane), by nedávalo ekonomický zmysel, ak tovar od spoločnosti TO-GR SK, s.r.o. nenakúpil Ing. C. C. priamo pre spoločnosť platiteľa dane, keďže mal nadobudnúť o tovare vedomosť ako fyzická osoba priamo od konateľa spoločnosti TO GR SK, s.r.o., ale namiesto toho zvolil cestu umelého vloženia ďalších dvoch subjektov (nedisponujúcich personálnym ani materiálnym vybavením potrebným na spracúvanie tovaru) do reťazca scudzovacích transakcií, kým sa k tovaru mal dopracovať platiteľ dane. Ing. C. C. v rámci týchto transakcií ako ich organizátor a koordinátor (spiritus rector), so zreteľom na všetky okolnosti musel vedieť, že jedinou úlohou spoločnosti EUROTRADEX, s.r.o. v predmetnom

zdaniteľnom plnení bolo vystavenie fiktívnej faktúry na obchodovaný tovar. S otázkou vedomosti konateľa platiteľa dane o jeho zapojení do podvodného konania sa žalovaný vyporiadal. Možno súhlasiť s názorom, že ak v troch na seba nadväzujúcich článkoch obchodného reťazca (t.j. u odberateľa, dodávateľa a subdodávateľa) je konateľom rôznych spoločností tá istá fyzická osoba, nie je s ohľadom na ostatné zistenia vyplývajúce z vykonaných dôkazov logicky možné úspešne sa domáhať námietky prípadnej nevedomosti o zapojení do podvodného konania. Platiteľ dane, na ktorom po relevantnom spochybnení ním predložených dôkazov správcu dane znovu uviazlo dôkazné bremeno, neponúkol v daňovom konaní také ďalšie dôkazy, ktorými by úspešne eliminoval toto spochybnenie, nepodarilo sa mu preukázať, že spoločnosť EUROTRADEX, s.r.o. aj reálne (t.j. nielen iba fiktívne) dodala platiteľovi dane fakturačne deklarovaný tovar a preto závery správcu dane a žalovaného v ich rozhodnutiach možno považovať za také, ktoré vychádzajú z vykonaného dokazovania, pričom toto dokazovanie má oporu v obsahu administratívneho spisu. Záver správcu dane a žalovaného o tom, že žalobca neunesol v daňovom konaní dôkazné bremeno, je preto potrebné považovať za náležité vyargumentovaný. Ak žalobca dôkazné bremeno neunesol, nemohol úspešne a právne účinne uplatniť svoj nárok na odpočet DPH.

## II.

9. Proti právoplatnému rozsudku podal sťažovateľ v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť a to z dôvodu uvedeného v § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, t.j. nesprávneho právneho posúdenia veci a navrhol aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

10. Sťažovateľ poukázal na to, že na str. 14 v odôvodnení rozhodnutia žalovaný konštatuje, že je zrejmé, že spoločnosti konateľa platiteľa (žalobcu) disponujú tovarom - kameňom, žalobca však nepreukázal identitu použitého tovaru. Týmto skutkovým záverom bol podľa sťažovateľa spochybnený vyslovený právny záver krajského súdu a žalovaného, podľa ktorého nebol preukázaný pôvod, existencia a dodanie tovaru. Krajský súd ani žalovaný v odôvodneniach vydaných rozhodnutí právne akceptovateľným spôsobom nevysvetlili vzniknutý rozpor medzi existenciou tovaru, jeho zisteným pôvodom a dodaním žalobcovi do skladu a vysloveným opačným právnym záverom. Krajský súd, či už zámerne alebo z nepozornosti, skutkové zistenie žalovaného a správcu dane uvedené na strane 14 odôvodnenia rozhodnutia žalovaného a citované v bode 17 kasačnej sťažnosti neuviedol a ani sa s touto skutočnosťou vôbec nevyšporiadal, hoci táto bola žalobcom v podanej žalobe o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia uvádzaná ako podstatná okolnosť pre správne právne posúdenie.

11. Zároveň mal byť podľa názoru sťažovateľa, týmto skutkovým záverom spochybnený vyslovený právny záver krajského súdu a žalovaného, podľa ktorého dodanie tovaru v rámci obchodného vzťahu medzi personálne a ekonomicky prepojenými spoločnosťami NDP SLOVAKIA, EUROTRADEX a žalobcom a napr. EUROTRADEX ako odberateľom je nereálne a formálne. Podrobne zistený a opísaný skutkový stav na stranách 04, 06, 07, 08, 09, 10, 14, 15 odôvodnenia rozhodnutia žalovaného a v bodoch 3 až 17, 20 až 27 a 46 odôvodnenia rozsudku krajského súdu preukazuje, ako žalobca tovar nadobudol, aké faktúry k tovaru vyhotovil, ako a kým bol tovar do skladu v ktorom sa nachádzal dovezený, kto tovar následne nakupoval a aké účtovné doklady boli novému nadobúdateľovi vystavené.

12. Týmto skutkovým záverom bol spochybnený vyslovený právny záver krajského súdu a žalovaného, podľa ktorého pôvod tovaru sa nepodarilo preukázať, lebo dokazovaním bolo zistené, že tovar mal byť nakúpený od spoločnosti TO-GR SK ktorá ho fakturovala spoločnosti NDP SLOVAKIA, pričom miestom odberu je aj miesto jeho dodania žalobcovi na adrese Svätoplukova 14, Púchov. O kúpe tovaru boli vystavené daňové doklady spolu s dokladmi preukazujúcimi jeho dovezenie do skladu žalobcu.

13. Pretože skutkové zistenia opísané na stranách č. 04, 06 až 11, 13 až 15, 18 až 20 rozhodnutia žalovaného a v bodoch 03 až 17, 20 až 27 odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyšli najavo a boli preukázané, pričom krajský súd, žalovaný a správca dane tieto vyhodnotili v rozpore s § 5 ods. 1, ods. 4 SSP, čl. 15 ods. 1 zákona č. 150/2015 Z.z. civilného sporového poriadku (ďalej len „CSP“), treba právne závery krajského súdu hodnotiť ako arbitrárne a protizákonné, lebo vychádzajú zo skutkového

stavu, ktorý je v rozpore s obsahom spisu, z nesprávnej aplikácie čl. 2 ods. 1 písm. a, písm. b/, čl. 167, čl. 168 písm. a/, čl. 178 písm. a/, čl. 220 bod 1., čl. 226, čl. 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „DPH smernica“), 49 ods. 2 písm. a/, 51 ods. 1 písm. a/ ZDI)H, 3 ods. 1, ods. 2, ods. 3, ods. 6, 24 ods. 1, ods. 2, ods. 3 daňového poriadku na zistený skutkový stav.

14. Na základe zistených objektívnych skutkových okolností krajským súdom a žalovaným mohol byť nárok na odpočítanie DPH žalobcovi zamietnutý iba v prípade, ak by s ohľadom na objektívne skutočnosti bolo preukázané, že žalobca, ktorému bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca nárok na odpočítanie, vedel alebo mal vedieť, že toto plnenie je súčasťou daňového podvodu zo strany subdodávateľa, dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu. Taká osoba sa totiž musí na účely DPH smernice považovať za účastníka na tomto podvode, a to bez ohľadu na to, či má, alebo nemá prospech z opätovného predaja tovaru alebo poskytnutia služieb v rámci ním uskutočnených zdanieľných plnení na výstupe. Vykonané dokazovanie vo veci ale nebolo zamerané na preukazovanie subjektívnej stránky konania Ing. J. C.. Jeho vedomosť o podvode krajský súd a správne orgány vyvodili len z objektívnych okolností, ktoré vyhodnotili v rozpore s objektívne zistenými skutočnosťami preukazujúcimi opak.

15. Potrestanie žalobcu, ktorý nevedel alebo nemohol vedieť, že uvedené plnenie bolo súčasťou daňového podvodu spáchaného dodávajúcim alebo že iné plnenie tvoriace súčasť predchádzajúceho alebo nasledujúceho stupňa v rámci dodávateľského reťazca bolo súčasťou podvodu na DPH, zamietnutím práva na odpočítanie DPH je nezlučiteľné s pravidlami odpočítania DPH. Založenie systému objektívnej zodpovednosti totiž prekračuje rozsah nevyhnutný na ochranu práv verejných financií.

16. Sťažovateľ bol toho názoru, že v prerokovávanej veci z výsledkov vykonaného dokazovania žalovaným a správcom dane nebolo preukázané, že by žalobca zavinil nezákonnosť alebo daňový podvod. Preto ani nebol dôvod na zamietnutie práva na odpočet DPH. Žalobca bol názoru, že právny záver o absencii materiálneho podkladu k predloženým dokladom, ktorý si osvojil krajský súd v zhode so žalovaným a správcom dane je nesprávny. Právny záver krajského súdu vyslovený v bode 47 odôvodnenia rozsudku, podľa ktorého konateľ žalobcu Ing. J. C. ako spiritus rector so zreteľom na všetky okolnosti musel vedieť, že jedinou úlohou spoločnosti EUROTRADEX v predmetnom zdanieľnom plnení bolo vystavenie fiktívnej faktúry na obchodovaný tovar je založený na predpokladoch a domnienkach vyplývajúcich z objektívne existujúceho a preukázaného vzájomného prepojenia dodávateľských a subdodávateľských spoločností v ktorých je konateľom. Vo vzťahu k tomuto záveru krajský súd žiadny iný dôkaz nehodnotil a nemal ani k dispozícii. Pretože predpoklady a domnienky nie sú právne relevantné dôkazy, na základe ktorých možno vyvodiť nespochybniteľný právny záver o takej vážnej skutočnosti, akou je vedomosť o vnútornom psychickom vzťahu k objektívnym znakom vonkajšieho správania sa subjektu, je potrebné takéto právny záver krajského súdu hodnotiť ako svojvoľu, ktorou porušil ústavné právo žalobcu na zákonný a spravodlivý proces.

17. Keďže zamietnutie práva na odpočítanie dane je výnimkou z uplatnenia základnej zásady, ktorú predstavuje toto právo, bolo povinnosťou žalovaného a správcu dane predložiť dostatočné objektívne dôkazy, na základe ktorých by bolo možné dospieť k záveru, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. Krajský súd, ktorý si nekriticky osvojil a v bode 47 odôvodnenia rozsudku doplnil schému vytvorenú správnymi orgánmi ohľadne subjektívnej stránky vedomosti konateľa žalobcu o podvode, dospel ohľadne tejto skutočnosti napriek objektívnym dokazovaním zisteným skutočnostiam k nesprávnemu právnemu záveru o podvode, čím zaťažil vydané rozhodnutie vadou nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP.

18. Články 167, 168 písm. a/, 178 písm. a/, 220 ods. 1 a 226 DPH smernice sa majú vykladať v tom zmysle, že vnútroštátna prax, podľa ktorej daňový orgán zamietne zdanieľnej osobe právo odpočítať od DPH, ktorú má zaplatiť DPH splatenú alebo zaplatenú na vstupe z prijatých služieb z dôvodu, že

vystaviteľ faktúry za tieto služby alebo jeden z jeho subdodávateľov konali nečestne, bez toho, aby tento orgán objektívne preukázal, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočítanie DPH je súčasťou daňového podvodu zo strany tohto vystaviteľa alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca, je v rozpore s uvedenými ustanoveniami.

19. Záverom sťažovateľ uviedol judikatúru Súdneho dvora EÚ, v súlade s ktorou má byť jeho argumentácia obsiahnutá v bodoch 18 až 23 kasačnej sťažnosti.

III.

20. Ku kasačnej sťažnosti sa písomne vyjadril žalovaný a mal za to, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku uviedol tie isté námietky, ktoré boli predmetom súdneho prieskumu na správnom súde. Žalovaný v plnom rozsahu trvá na svojich záveroch uvedených ako žalobou v napadnutom rozhodnutí, tak aj vo svojom stanovisku k žalobe. Mal za to, že rozhodnutie správcu dane, ako aj žalovaného je vydané v súlade s právnymi predpismi. Poukázal na rozhodnutia najvyššieho súdu v obdobných veciach, ktoré sa týkali iných zdaňovacích období a ktorými Najvyšší súd Slovenskej republiky potvrdil rozsudky krajského súdu.

21. Na základe vyššie uvedených skutočností navrhol žalovaný, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol.

IV.

22. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie ktoré mu predchádzalo, v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia 29. januára 2020 bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

23. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok správneho súdu v Trenčíne č.k. 11 S/28/2017-78 z 9. januára 2018, ktorým správny súd postupom podľa § 190 zákona SSP zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.k. 104525991/2016 z 21. decembra 2016, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č.103967830/2016 z 22. septembra 2016, ktorým bol v zmysle § 68 ods. 6 Zákona č. 563/2009 Z.z. určený pôvodnému žalobcovi rozdiel v sume 12 777,- € na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie september 2010 znížením nadmerného odpočtu zo sumy 13 272,54 € na sumu 495,54 €.

24. Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

25. Podľa § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

26. Kasačný súd sa po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu zistil, že vo vzťahu k predmetu kasačných námietok žalobcu sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku správneho súdu a na zdôraznenie jeho správnosti doplnia nasledovné dôvody:

27. Podľa § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „Zákon o DPH“) právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

(2) 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.

28. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ Zákona o DPH právo na odpočítanie dane je podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

29. Podľa § 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.

30. V tejto súvislosti kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP poukazuje na nedávny rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžfk/33/2018 z 29. októbra 2019, kde tam konajúci senát rozhodoval o kasačnej sťažnosti žalovaného v obdobnej veci, týkajúcej sa rovnakých účastníkov konania, avšak iných zdaňovacích období (november 2010), z odôvodnenia ktorého uvádza nasledovné: „V uvedených ustanoveniach sú stanovené podmienky, ktorých splnenie sa vyžaduje pri uplatnení práva na odpočet DPH. Aby mohol byť pri dodaní tovaru uplatnený odpočet DPH, nestačí len vyhotovenie faktúry s náležitosťami podľa § 71 zákona o DPH. Musí dôjsť aj k preukázaniu reálneho, faktického dodania, ktoré musí byť rovnako materiálne preukázané. Tieto dva druhy preukázania musia byť splnené kumulatívne. Dôkazné bremeno v takomto prípade zaťažuje daňový subjekt, ktorý musí preukázať splnenie formálnej, ako aj materiálnej podmienky. Daňový subjekt má povinnosť preukázať faktúry resp. iné dokumenty, na základe ktorých si uplatňuje odpočet DPH. Tieto preukázané listiny sa musia zhodovať so skutočne zrealizovanými plneniami. Preukázanie samotnej faktúry je dostačujúce iba v prípade, že je nepochybné preukázateľná zhoda údajov uvedených vo faktúre s reálnym plnením. Doklady musia byť vystavené na reálnom materiálnom podklade, pričom údaje v nich musia byť aj ako právna skutočnosť reálne preukázateľné. Ak správca dane s prihliadnutím na objektívne skutočnosti zistí, že právo na odpočet DPH sa uplatňuje neoprávnené, spôsobom pokúšajúcim sa obísť zákon, subjektu právo na odpočet dane zamietne. Uvedené vyplýva s rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie a rovnako aj zo smernice Rady Európskej únie 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

V rámci daňového konania, pri preukazovaní reálneho dodania tovaru a služieb, zaťažuje dôkazné bremeno vždy daňový subjekt, v tomto prípade žalobcu. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 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. Žalobca ako daňový subjekt uplatňujúci si právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty neuniesol dôkazné bremeno, keď jednoznačným a vierohodným spôsobom nepreukázal použitie tovaru na dodávku tovarov a služieb ak platiteľ, čím nespĺnil jednu z dvoch zákonných podmienok zakotvených v ustanovení § 49 ods. 2 zákona o DPH. Uvedené podmienky musia byť splnené kumulatívne, a preto nesplnenie jednej z nich, tak ako je tomu v predmetnej právnej veci, znamená negatívnu aplikáciu citovaného ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH.“

Taktiež v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky pod sp.zn. 8Sžf/136/2013 zo dňa 29.01.2015, kde sa najvyšší súd odvoláva na predošlé rozhodnutie krajského súdu: „Ďalej poukázal na

ust. § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní, ktorý upravuje, že daňový subjekt preukazuje na skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dani a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom. Toto ustanovenie zakotvuje, že dôkazné bremeno je na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý je povinný preukázať, že si nárok uplatňuje oprávnenne 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 DPH uznaný ako oprávnený. Nie je povinnosťou daňových orgánov vyhľadávať za daňový subjekt - žalobcu dôkazy preukazujúce jeho oprávnenie na odpočet dane, ale naopak bolo povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu, predložiť relevantné dôkazy, ktorými by spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti preukázal, že si odpočet dane v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil oprávnenne. Nepostačuje iba predloženie faktúry, platiteľ dane musí preukázať, že zdaniteľný obchod bol aj reálne uskutočnený.“

Z obsahu rozsudku krajského súdu v Trenčíne ako aj z pripojeného administratívneho spisu je nesporné, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, ako je opísané vyššie, s ktorého závermi sa kasačný súd stotožňuje.

Je zjavné, že úlohou spoločnosti dodávateľa - EUROTRADEX, s.r.o. v predmetnom zdaniteľnom plnení bolo vystavenie fiktívnej faktúry na obchodný tovar, pričom konateľ žalobcu - Ing. C. C. musel mať o tomto vedomosť, nakoľko jeho osobou boli tieto spoločnosti personálne prepojené (Ing. C. C. bol v rozhodujúcom období konateľom aj žalobcu, ale napokon aj spoločnosti EUROTRADEX, s.r.o.). S touto otázkou vedomostí konateľa platiteľa dane o zapojení sa do podvodného konania sa vysporiadal žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia. Správny súd taktiež uviedol, že všetky skutočnosti na základe ktorých bola spochybnená reálna dodávka deklarovaného tovaru žalobcovi od spoločnosti EUROTRADEX s.r.o. v zmysle predloženej faktúry zdôraznil, a to v bode 46 a 47 odôvodnenia rozsudku. Správne, aj podľa názoru súdu žalovaný ako aj správca konštatovali, že z vykonaného dokazovania bolo preukázané, že skladová evidencia zásob bola vedená účelovo, jednotlivé skladové zásoby nevykazujú kontinuitu a tam vzniká priestor pre strácanie sa tovaru priamo u žalobcu. Skladovanie tovaru v rámci obchodného reťazca medzi personálne prepojenými spoločnosťami NDP SLOVAKIA s.r.o., EUROTRADEX, s.r.o. a Real property development, s.r.o. bolo formálne v jednom spoločnom objekte a aj tento fakt spochybnil celé obchodovanie medzi uvedenými prepojenými spoločnosťami. Tovar ani pred nákupom ani po nákupe nezmenil miesto skladovania, t.j. nedalo sa preukázať, či tu skutočne došlo k zmene vlastníckeho práva k tovaru, keď Ing. C. C. bol konateľom žalobcu dodávateľa aj odberateľa.

Kasačný súd sa stotožňuje s názorom, že síce je zrejmé že spoločnosti konateľa žalobcu disponujú tovarom - kameňom, žalobca však nepreukázal identitu použitého tovaru. Dodanie tovaru v rámci obchodného vzťahu medzi personálne a ekonomicky prepojenými spoločnosťami NDP SLOVAKIA, s.r.o., EUROTRADEX, s.r.o. Púchov a žalobcom, je nereálne a formálne, nakoľko nebol preukázaný ani pôvod tovaru. Z evidencie skladového hospodárstva nebolo možné jednoznačne preukázať, že sa jednalo o tovar, z ktorého si žalobca uplatnil odpočítanie dane. Treba zdôrazniť, že nie je úlohou správnych orgánov zisťovať pôvod predmetného tovaru, je povinnosťou žalobcu, ktorý si uplatňuje odpočet DPH, na vstupe preukázať, že predmetný tovar dodal dodávateľ uvedený na faktúre, z ktorej si uplatňuje odpočet. V prejednávanvej veci nielen že žalobca nepreukázal, že spoločnosť EUROTRADEX, s.r.o. dodala žalobcovi reálne predmetný tovar popísaný na spornej faktúre, ale práve naopak správca dane rozsiahlym šetrením jednoznačne preukázal, že predmetný tovar nemohla spoločnosť EUROTRADEX, s.r.o. žalobcovi reálne dodať.

Námietky žalobcu uvedené v kasačnej sťažnosti nie sú teda opodstatnené, pretože krajský súd a predtým aj žalovaný a správca dane svoje rozhodnutie vydali na základe spoľahlivo zisteného skutkového stavu veci, použili správny výklad a aplikáciu príslušných ustanovení ( § 49 a 51 Zákona o DPH), ako aj postupoval zo správneho posudzovania dôkazov produkovaných v procese dokazovania pri správe daní. Rovnako kasačný súd poukazuje a zdôrazňuje, že dôkazné bremeno leží na daňovom subjekte, nie na správcovi dane, preto je daňový subjekt svoje tvrdenia spoľahlivo preukázať. Ak tak neučiní ( čo v danom prípade neurobil, keďže žalobca predložil len faktúru a k tomu súvisiace dokumenty), avšak nedokázal preukázať reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.

K námietke arbitrážneho rozhodnutia je potrebné konštatovať, že zásada objektívnej pravdy ovládajúce 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, pretože vyrubovacie konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajú z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajú zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii. Žalobca neuniesol ani v daňovom a ani v súdnom konaní dôkazné bremeno a nebolo možné súhlasiť ani s jeho opakovanými kasačnými námietkami, keď neuviedol žiadne také skutočnosti, s ktorými by sa daňové orgány nevysporiadali. Dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte a dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú kontrolu daňovníkom deklarovaných skutočností a dokladov. Aj keď faktúra obsahuje po formálnej stránke všetky predpísané náležitosti, pre daňové účely, musia byť skutočnosti na nej deklarované aj preukázateľným spôsobom.

Kasačný súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu konštatuje, že žalobca - kasačný sťažovateľ okrem faktúry nepredložil žiadne iné doklady, ktorými by preukazoval reálne uskutočnenie dodávky. „Prijatie faktúry s formálne splnenými náležitosťami podľa § 71 Zákona o DPH ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých faktúr“. ( Rozhodnutie NS SR sp.zn. 4 Sžf/75/2014).“

31. Po vyhodnotení závažnosti kasačných dôvodov žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd v zmysle § 461 SSP konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby vyhovel kasačnej sťažnosti sťažovateľa, preto konanie pred finančnými orgánmi bolo v súlade so zákonom.

32. Kasačný súd sa stotožnil s právnou argumentáciou správneho súdu a kasačnú sťažnosť žalobcu zamietol. Správny súd postupoval vecne a správne, keď žalobu zamietol s poukazom na § 190 SSP.

33. O náhrade trov kasačného konania najvyšší súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalobca v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania zo zákona prislúcha len ak to možno spravodlivo očakávať.

34. Tento rozsudok bol prijatý v pomere hlasov 3:0.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.