

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 10Sžfk/44/2018  
Identifikačné číslo spisu: 3017200343  
Dátum vydania rozhodnutia: 30.07.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:3017200343.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a JUDr. Igora Belka, v právnej veci žalobcu: BIZ MIND SK s.r.o. v likvidácii, so sídlom Dukelská 1219/13, Nové Mesto nad Váhom, IČO: 36 342 220, zastúpeného JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátom so sídlom Gelnická 33, Košice, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101683734/2017 z 2. augusta 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/105/2017-50 z 20. marca 2018, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/105/2017-50 z 20. marca 2018 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

### Odôvodnenie

1. Krajský súd v Trenčíne rozsudkom č. k. 11S/105/2017-50 z 20. marca 2018 podľa § 191 ods. 1 písm. d) Správneho súdneho poriadku zrušil rozhodnutie žalovaného č. 101683734/2017 z 2. augusta 2017 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalobcovi priznal právo na úplnú náhradu trov konania.

2. Preskúmaným rozhodnutím č. 101683734/2017 z 2. augusta 2017 žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 100732877/2017 z 28. apríla 2017, ktorým bol žalobcovi určený rozdiel na dani z pridanej hodnoty v sume 23 475,20 eura za zdaňovacie obdobie marec 2012. Správca dane nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet dane vo výške 37 228,89 eura z dôvodu, že žalobca porušil ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“) tým, že si uplatnil odpočítanie DPH z faktúr:

- č. 0162012 zo dňa 16.03.2012 od dodávateľskej spoločnosti FAMAX s.r.o. za nákup kuracích prís Brasil 20.960 kg, v celkovej hodnote 70.425,60 eur, z toho DPH vo výške 17.736,60 eur
- č. 0172012 zo dňa 25.03.2012 od dodávateľskej spoločnosti FAMAX s.r.o. za nákup kuracích prís Brasil 20.960 kg, v celkovej hodnote 70.425,60 eur, z toho DPH vo výške 17.736,60 eur

3. Krajský súd v odôvodnení rozsudku poukázal na to, že predchádzajúce rozhodnutie žalovaného týkajúce sa zdaňovacieho obdobia marec 2012 už bolo predmetom súdneho prieskumu, keď Najvyšší súd SR rozsudkom sp. zn. 4Sžf/70/2015 z 1. decembra 2016 zmenil rozsudok Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13S/237/2014 tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie z dôvodu, že zistenie skutkového stavu bolo nepostačujúce na posúdenie veci.

4. Z pôvodne vykonaného dokazovania vyplynulo, že obchodovania s tovarom mrazené kuracie prsia Brasil sa zúčastnili viaceré spoločnosti, ktoré vytvorili v rámci Európskej únie reťazec v zložení Plusfood Hungary Kft (Maďarsko) - MADE GROUP, a.s. (Česko) - FAMAX s.r.o. (Slovensko) - BIZ MIND SK s.r.o. (žalobca, t. j. Slovensko) - MK Schmied Stahlbautechnik GmbH (Rakúsko). Na území Slovenska vystupovali v rámci uvedeného obchodného reťazca dve spoločnosti (žalobca a FAMAX s.r.o.), pričom intrakomunitárne nadobudnutie tovaru na Slovensku malo nastať v spoločnosti FAMAX s.r.o., ktorá bola povinná priznať a odvieť DPH z nadobudnutia tovaru na Slovensku a následne, po dodaní tohto tovaru žalobcovi si mohla súčasne túto DPH aj odpočítať, avšak z ceny tovaru fakturovaného žalobcovi bola povinná odvieť DPH do štátneho rozpočtu, čo však neučinila a DPH v tejto spoločnosti je nevyhnutná, spoločnosť zanikla bez právneho nástupcu a bola vymazaná z obchodného registra. Konateľom spoločnosti FAMAX s.r.o. v čase realizácie zdaniteľných plnení bol L. E., žalobca však nekomunikoval s ním, ale s A. M., ktorý už nebol konateľom a napriek tomu disponoval s účtom dodávateľskej spoločnosti.

5. Zdaniteľné plnenie sa v časti obchodného reťazca MADE GROUP, a.s. (Česko) - FAMAX s.r.o. (Slovensko) - BIZ MIND SK s.r.o. (žalobca, t. j. Slovensko) - MK Schmied Stahlbau technik Gmh(Rakúsko) realizovalo bez akejkoľvek prekládky tovaru a celú prepravu zabezpečovala spoločnosť J & M TRANSPED, s.r.o. Olomouc, ktorá celú túto prepravu (z Hněvotína cez Nové Mesto nad Váhom do Viedne) fakturovala spoločnosti MADE GROUP, a.s., pričom za českú spoločnosť MADE GROUP, a.s. konal W. E., ktorý organizačne zabezpečoval celú prepravu tovaru z Čiech, cez Slovensko až do Rakúska. W. E., ktorý konal za českú spoločnosť MADE GROUP, a.s., bol uvedený na zmluve ako kontaktná osoba.

6. V rámci obchodného reťazca sa vyskytli nezrovnalosti daňových dokladov, keď na sporných faktúrach bolo nesprávne uvedené DIČ a IČ DPH, uvedené DIČ 20230566233, IČ DPH SK 2023056623, keď správne malo byť DIČ: 2023056233, IČ DPH: SK 2023056233. Existovali aj nezrovnalosti ohľadne množstva fakturovaného tovaru na jednotlivých stupňoch obchodného reťazca, menilo sa označenie tovaru (kuracie prsia solené, Perdix, Brasil).

7. V doplnenom dokazovaní v intenciách rozhodnutia najvyššieho súdu svedok W. E. uviedol, že prepravu zabezpečovala a aj platila spoločnosť MADE GROUP, a.s., pričom svedok bol telefonickým kontaktom pre šoféra. Cena uhradenej dopravy bola premietnutá do ceny tovaru fakturovanej spoločnosti FAMAX s.r.o. Preprava sa vždy realizovala z Olomouca do Nového Mesta nad Váhom, kde p. M. tovar fyzicky skontroloval a potom sa dohovárал s p. A. W. E. sprevádzal tovar do Nového Mesta nad Váhom, sledoval zaplatenie ceny na firemný účet a po zaplatení tovar prepustil ďalej. Preprava pokračovala do Rakúska, pričom svedok sa jej už osobne nezúčastnil, avšak ju organizačne zabezpečoval a bol na telefóne k dispozícii šoférovi. Informácie o mieste vykládky tovaru v Rakúsku mu poskytol p. M..

8. Krajský súd s poukazom na rozsudok Súdneho dvora EÚ Bonik, C-285/11 uviedol, že právo na odpočítanie dane je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené, avšak vnútroštátnym orgánom a súdom prináleží zamietnuť priznanie práva na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Krajský súd zdôraznil, že právo na odpočítanie dane možno zdaniteľnej osobe zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na

vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb.

9. Krajský súd dospel k záveru, že skutočnosti zistené vykonaným dokazovaním správca dane vyhodnotil len všeobecne. Z odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia je zrejmé, že správca dane nespochybnil existenciu samotného tovaru a ani to, že tento bol dovezený na Slovensko a následne dodaný do iného členského štátu, ale spochybnil reálnu účasť spoločnosti FAMAX s.r.o. v tomto obchodnom vzťahu. Správca dane konštatoval, že takéto plnenie vykazuje znaky zneužívajúceho konania, pretože sporné plnenia majú umelý charakter s cieľom získať daňovú výhodu vo forme uplatneného odpočítania dane z dodávateľských faktúr, na ktorú by inak daňový subjekt nebol oprávnený, avšak už sa vôbec nezaoberal otázkou vedomosti žalobcu, že sa zúčastňuje na takomto konaní. Uvedené čiastočne odstránil až žalovaný, ktorý v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že v danom prípade sa jedná o sofistikované zneužitie princípu neutrality dane. Poukázal na to, že spoločnosť J&M TRANSPED, s.r.o. Olomouc fakturovala celú dopravu z Českej republiky cez Slovensko do Rakúska spoločnosti MADE GROUP a.s. Praha, ktorá dopravu aj zaplatila, a teda vedela, že tovar bude dopravený do Rakúska. Za spoločnosť MADE GROUP a.s. jednal W. E. - zamestnanec, ktorý predložil plnú moc vo veci obchodných jednaní na Slovensku s dátumom 20.05.2013, t. j. 14 mesiacov po deklarovanych obchodoch. Prijatie tovaru potvrdila spoločnosť MK Schmied Stahlbautechnik GmbH Wien. Medzi Českú a Rakúsku spoločnosť boli vložené dve slovenské spoločnosti. Žalovaný poukázal na rozsudok ESD Max Pen EOOD (C-18/13 z 13.02.2014) a uviedol, že v prípade platiteľa bolo jednoznačne preukázané, že boli splnené obidve podmienky, pre ktoré mu nebolo možné priznať odpočet dane, a to 1/ že dodávateľ platiteľa neodviedol do štátneho rozpočtu daň, vo vzťahu k štátnemu rozpočtu došlo k daňovému úniku a 2/ vedomosť platiteľa, že sa zúčastňuje na daňovom úniku. Čo sa týka vedomosti žalobcu na zneužití práva na odpočet DPH, žalovaný síce poukázal na viaceré skutočnosti, ako napríklad, že žalobca konal s osobou, ktorá nebola konateľom dodávateľskej spoločnosti, nesúladi dokladov, dodávateľ žalobcu nebol reálne fungujúcou spoločnosťou, avšak v rozhodnutí nie je žiadna ucelená správna úvaha, z ktorej by sa dalo vyvodiť, že uvedené skutočnosti predstavujú vedomosť žalobcu o jeho účasti na obchode, ktorého cieľom bolo získanie neoprávnenej daňovej výhody.

10. Správny súd dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného po doplnení dokazovania neobsahuje riadne a zrozumiteľné vyjadrenie toho, aké skutkové zistenia správne orgány ustálili po doplnení dokazovania. Žalovaný vo svojom rozhodnutí jasne neuviedol, aké skutkové zistenia podľa neho vyplynuli z doplnenej výpovede W. E., či jeho tvrdeniam uveril, a to celkom či sčasti. Neuviedol jasne celý zistený skutkový stav, aké závery z daného skutkového stavu vyvodil. Z rozhodnutia žalovaného nie je zrejmé, či prvostupňové rozhodnutie, ktoré správca dane odôvodnil tým, že žalobca nepreukázal dodanie tovaru spoločnosťou uvedenou na faktúrach (FAMAX s.r.o.), z ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie DPH, považuje za správne vrátane uvedeného dôvodu nepriznania odpočtu DPH, alebo či rozhodnutie prvostupňového orgánu je správne, i keď z iných dôvodov, keď na základe dokazovania vykonaného správcom dane žalovaný dospel k záveru, že v danej veci došlo k zneužitiu práva na odpočet DPH, a preto i keď žalobca splnil zákonom stanovené podmienky, bolo potrebné rozhodnúť tak, že sa mu uplatnený odpočet DPH nepriznáva z dôvodu, že žalobca mal alebo musel mať vedomosť o zneužití práva na odpočet DPH.

11. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť a žiadal, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Mal za to, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil.

12. Sťažovateľ s poukazom na § 74 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) uviedol, že ak žalovaný vo svojom rozhodnutí podrobnejšie a precíznejšie odôvodnil závery správcu dane, postupoval tak v súlade so zákonom.

13. Sťažovateľ tiež poukázal na to, že vo svojom rozhodnutí netvrdil, že žalobca prijal fiktívne faktúry, ale že sa jedná o existujúce faktúry, na ktorých sú uvedené fiktívne zdaniteľné obchody. Na reálnej dodávke tovaru medzi spoločnosťami MADE GROUP, a.s. (Česká republika) a rakúskymi odberateľmi

WF Interfoods Handels m.b.H Vösendorf a MK Schmied Stahlbautechnik GmbH Viedeň boli umelo vložené dve slovenské spoločnosti, FAMAX s.r.o. a žalobca, s cieľom neoprávnenej daňovej výhody spočívajúcej v uplatnení odpočítania dane žalobcom, ktorá nebola dodávateľom FAMAX s.r.o. odvedená. Tovar bol prepravený prepravcom J & M TRANSPED, s.r.o. Olomouc, objednaný českým dodávateľom, ktorý mal celú prepravu započítanú v cene tovaru a bol kontaktnou osobou až do miesta vyloženia tovaru v Rakúsku. Dodanie tovaru z Čiech do Rakúska sa realizovalo bez prekládky tovaru.

14. Správca dane, ako aj žalovaný, poukázali na rozpory v tvrdeniach žalobcu a W. E.. Žalobca v čase realizácie zdaniteľných plnení nekomunikoval s konateľom spoločnosti FAMAX s.r.o. L. E., ale s A. M., ktorého funkcia konateľa skončila dňa 24. novembra 2011. Krajský súd vec nesprávne právne posúdil, keď neprihliadol na skutočnosť, že tovar žalobcovi nebol dodaný spoločnosťou FAMAX s.r.o. Práve skutočnosť, že A. M. nebol konateľom, zamestnancom ani splnomocneným zástupcom spoločnosti FAMAX s.r.o., pričom je možné túto skutočnosť overiť v obchodnom registri na internete, je jedným z faktorov, na základe ktorých žalobca mal a mohol vedieť o zapojení do daňového úniku.

15. K vyhodnoteniu výpovede W. E. sťažovateľ uviedol, že správca dane túto výpoveď dostatočne vyhodnotil v kontexte so všetkými zisteniami na strane 7 rozhodnutia, pričom zároveň uviedol, že nespochybňuje existenciu samotného tovaru, ani jeho dovoz na Slovensko a následné dodanie do iného členského štátu, ale spochybňuje reálnu účasť spoločnosti FAMAX, s.r.o. v predmetnom obchodnom vzťahu.

16. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že sťažovateľ len prepisoval jednotlivé zistenia uvedené v rozhodnutí, avšak neuviedol, v čom vidí nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom. K odvolávaniu sa sťažovateľa na aplikáciu § 74 ods. 2 daňového poriadku žalobca uviedol, že toto ustanovenie nie je možné aplikovať pri zjavnej absencii riadneho odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia. V prejednávanej veci nešlo o precíznejšie odôvodnenie záverov správcu dane, ale o doplnenie rozhodnutia o chýbajúcu odpoveď na kľúčovú otázku.

17. Žalobca uviedol, že ustálená judikatúra Najvyššieho súdu SR (napr. rozsudok sp. zn. 1Sžf/16/2016, 1Sžf/31/2016, 1Sžf/61/2016 a iné) v súvislosti s posudzovaním oprávnenosti uplatnenia práva na odpočítanie dane uvádza, že ako jeden z kľúčových problémov sa od počiatku javí otázka rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správcu dane, pričom v prípade preukazovania vzniku práva na odpočítanie dane zaťažuje dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku zásadne daňový subjekt a v prípade preukazovania zneužitia práva alebo účasti na daňovom podvode (najmä § 3 ods. 6 daňového poriadku) je dôkazné bremeno len na správcovi dane.

18. Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ podľa žalobcu vyplýva, že nezákonné konanie dodávateľov nemôže mať vplyv na odpočítanie dane, ak platiteľ dane nevedel alebo nemohol vedieť o nezákonnom konaní. Odopretím nároku na odpočítanie dane by išlo o založenie systému zodpovednosti bez zavinenia, ktorý prekračuje rozsah nevyhnutný na ochranu práv verejných financií.

19. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd postupom podľa § 452 a nasl. Správneho súdneho poriadku preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania podľa ustanovenia § 455 Správneho súdneho poriadku, keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 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 Správneho súdneho poriadku).

20. Predmetom preskúmania v prejednávanej veci je rozhodnutie sťažovateľa v spojení s rozhodnutím správcu dane, ktorým bol žalobcovi určený rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2012, pričom žalobcovi nebolo priznané odpočítanie dane z faktúr od dodávateľskej spoločnosti FAMAX s.r.o. za nákup kuracích pŕs Brasil. Sťažovateľ dospel k záveru, že nedošlo k reálnemu dodaniu, resp. uskutočneniu zdaniteľného obchodu dodávateľom FAMAX s.r.o. Zo strany žalobcu išlo o zneužívajúce konanie s cieľom získať neoprávnenú daňovú výhodu vo forme uplatneného odpočítania

dane. Sťažovateľ poukázal na obchodný reťazec, ktorého bol žalobca súčasťou, v zložení Plusfood Hungary Kft (Maďarsko) - MADE GROUP, a.s. (Česko) - FAMAX s.r.o. (Slovensko) - žalobca (Slovensko) - MK Schmied Stahlbautechnik GmbH (Rakúsko), pričom na území Slovenska malo intrakomunitárne nadobudnutie tovaru nastať v spoločnosti FAMAX s.r.o., ktorá bola povinná priznať a odviesť DPH z nadobudnutia tovaru na Slovensku, čo však neučinila, pričom spoločnosť zanikla bez právneho nástupcu a bola vymazaná z obchodného registra. Zdaniteľné plnenie sa z Česka cez Slovensko do Rakúska realizovalo bez akejkoľvek prekládky tovaru a celú prepravu zabezpečovala spoločnosť J & M TRANSPED, s.r.o. Olomouc na náklady českej spoločnosti MADE GROUP, a.s., za ktorú konal W. E., ktorý organizačne zabezpečoval celú prepravu tovaru z Čiech cez Slovensko až do Rakúska.

21. Krajský súd dospel k záveru, že rozhodnutie sťažovateľa je nepreskúmateľné, nakoľko v ňom chýba ucelená správna úvaha, z ktorej by sa dalo vyvodiť, že zistené skutočnosti predstavujú vedomosť žalobcu o jeho účasti na obchode, ktorého cieľom bolo získanie neoprávnenej daňovej výhody. Krajský súd zdôraznil, že právo na odpočítanie dane možno zdaniteľnej osobe zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb.

22. Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí,

23. Podľa § 19 ods. 1 vety prvej a druhej zákona č. 222/2004 Z.z. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom.

24. 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.

25. 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 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.

26. 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.

27. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

28. Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt

oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

29. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku 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.

30. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

31. Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku 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.

32. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

33. Podľa § 63 ods. 2 daňového poriadku rozhodnutie musí vychádzať zo stavu vecí zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis 1) neustanovuje inak.

34. Podľa § 63 ods. 5 daňového poriadku rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

35. Podľa § 74 ods. 2 daňového poriadku odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

36. Podľa § 191 ods. 1 písm. d) Správneho súdneho poriadku správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov.

37. Po preskúmaní napadnutého rozsudku krajského súdu dospel Najvyšší súd Slovenskej republiky k záveru, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil, keď rozhodnutie sťažovateľa považoval za nepreskúmateľné. Podľa názoru krajského súdu sťažovateľ komplexne nevyhodnotil všetky zistené skutočnosti v ucelenej úvahe a z jeho rozhodnutia nie je zrejmé, že žalobca mal vedomosť o účasti na obchode, ktorého cieľom bolo získanie neoprávnenej daňovej výhody.

38. Pre potreby prejednávanej veci vo vzťahu k dôvodom zrušenia rozhodnutia sťažovateľa považuje najvyšší súd za potrebné uviesť, že nepreskúmateľným je také rozhodnutie správneho orgánu, z ktorého by nebolo zrejmé, k akým skutkovým zisteniam správny orgán dospel, podľa akej právnej normy

rozhodol a ako konkrétnu právnu normu aplikoval na zistený skutkový stav. Preskúmané rozhodnutie sťažovateľa nevykazuje také vady a nedostatky, aké konštatoval krajský súd vo svojich záveroch. Podľa názoru najvyššieho súdu nie je opodstatnený záver, že v rozhodnutí sťažovateľa absentuje ucelená úvaha hodnotiaca zistené skutočnosti opísané sťažovateľom v texte odôvodnenia rozhodnutia.

39. Najvyšší súd uvádza, že splnenie podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. nie je viazané výlučne na ich formálne preukázanie, ale podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný základ. Nárok na odpočet je viazaný na bezpodmienečné splnenie zákonných podmienok uvedených v citovaných právnych normách, pričom ich nespĺnenie 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. Vo vzťahu k namietanému prenosu dôkazného bremena na žalobcu najvyšší súd uvádza, že 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 reálne dodaný (§ 8 zákona č. 222/2004 Z.z.), a to práve osobou ako platiteľom DPH uvedenou na faktúre, ktorá si zároveň voči odberateľovi uplatňuje DPH.

40. „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“. (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011)

41. V preskúmanom rozhodnutí sťažovateľ jasne formuloval svoje závery, že nedošlo k reálnemu uskutočneniu zdaniteľného obchodu dodávateľom FAMAX s.r.o. deklarovaným na preverovaných faktúrach. Preto mal za to, že pokiaľ si žalobca z týchto faktúr uplatňoval odpočítanie dane, išlo zo strany žalobcu o zneužívajúce konanie s cieľom získať neoprávnenú daňovú výhodu.

42. Súdny dvor Európskej únie v rozsudku z 21.06.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 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).

43. 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 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).

44. Pre možnosť uplatnenia si odpočtu dane z pridanej hodnoty zo zdaniteľných plnení nie je podstatné len ich reálne uskutočnenie a daňový doklad od dodávateľa, resp. dodávateľov, ale aj skutočnosť aby k uskutočneniu dodávky tovaru a služieb aj skutočne došlo od dodávateľov, ktorí sú ako dodávatelia uvedení na daňových dokladoch (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/2/2013).

45. Najvyšší súd konštatuje, že samotným predložením faktúry a účtovných dokladov ešte nie je vyčerpané dôkazné bremeno daňového subjektu, keďže faktúra a účtovné doklady predstavujú len formálne doklady o vykonaní predmetného obchodu, pričom nepreukazujú jeho skutočnú realizáciu. V prejednávanej veci bolo pritom vykonaným dokazovaním preukázateľne spochybnené, že obchodné transakcie skutočne prebehli spôsobom deklarovaným v predložených faktúrach.

46. Sťažovateľ vo svojom rozhodnutí popísal obchodný reťazec, ktorého bol žalobca súčasťou, pričom poukázal na to, že deklarovaný dodávateľ žalobcu daň nepriznal a neodviedol, a medzičasom zanikol bez právneho nástupcu. V preskúvanom rozhodnutí je poukazané na rôzne nezrovnalosti, tak v predložených dokladoch, ako aj vo výpovediach svedkov, pričom sťažovateľ z nich vyvodzuje závery, ktorým podľa jeho názoru tieto skutočnosti nasvedčujú. Svoje úvahy pritom uvádza tak čiastkovo (pri niektorých jednotlivých dôkazoch a podkladoch, na ktoré poukazuje), ako aj ucelene v záverečnej časti odôvodnenia svojho rozhodnutia (str. 17-19, 22, 23).

47. Sťažovateľ hodnotil tak objektívne skutočnosti, ktoré mali preukázať, resp. vyvrátiť priebeh deklarovanej obchodnej transakcie (keď poukazoval na skutočnosti svedčiace o tom, že tovar žalobcovi reálne nedodala spoločnosť FAMAX s.r.o.), a tiež sa zaoberal zodpovednosťou žalobcu, resp. existenciou jeho vedomostí (hoci aj potenciálnej), že sa môže zúčastňovať na zneužití práva. Ako na najpresvedčivejší argument, svedčiaci o tom, že žalobca v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ neprijal dostatočné opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že sa nezúčastňuje na zneužití práva, sťažovateľ v rozhodnutí poukázal na skutočnosť, že žalobca v čase realizácie zdaniteľných plnení nekomunikoval s aktuálnym konateľom spoločnosti FAMAX s.r.o., pričom túto skutočnosť je možné jednoducho overiť v obchodnom registri. Sťažovateľ v rozhodnutí poukázal na tvrdenia jednotlivých svedkov, na skutočnosť, že dodávateľa FAMAX s.r.o. žalobcovi odporučil jeho odberateľ, na priebeh a realizáciu prepravy tovaru ako aj jej úhradu, pričom následne z týchto skutočností vyvodil záver, že sporné plnenia majú umelý charakter s cieľom získať daňovú výhodu vo forme uplatneného odpočítania dane.

48. Najvyšší súd poznamenáva, že nie všetky skutočnosti, z ktorých správny orgán pri svojom rozhodovaní vychádza, majú rovnakú preukaznú silu; niektoré podklady a dôkazy možno označiť ako kľúčové, niektoré spĺňajú podpornú funkciu, ale výsledná mozaika, ktorú všetky zhromaždené podklady tvoria, musí predstavovať presvedčivý a vnútorne nerozporný obraz, dostatočne relevantný pre rozhodnutie veci.

49. Sám krajský súd vo svojom rozsudku poukazuje na zistenia správcu dane, ako aj na závery, ktoré z nich žalovaný vyvodil. Preto nie je zrejmé, z akého dôvodu následne krajský súd konštatuje, že rozhodnutie je nedostatočne odôvodnené, a tým nepreskúmateľné súdom v správnom súdnictve. Podľa názoru najvyššieho súdu odôvodnenie rozhodnutia sťažovateľa je zrozumiteľné, umožňujúce pochopiť, prečo správny orgán rozhodol tak, ako rozhodol, a akou právnou úpravou sa pritom riadil. Z rozhodnutia je zrejmé, akým spôsobom sťažovateľ uvažoval a ako vyhodnotil skutkové okolnosti vo vzťahu k právnej úprave, keď dospel k záveru, že konanie žalobcu je účelové, vedúce k získaniu daňovej výhody, čo v konečnom dôsledku bráni uznaniu uplatneného nároku na odpočet dane. Sťažovateľ zistené skutočnosti vyhodnotil aj vo vzťahu k judikatúre Súdneho dvora EÚ a Najvyššieho súdu SR.

50. Za tejto situácie, keď dôvody rozhodnutia správneho orgánu sú zrejmé, podľa názoru najvyššieho súdu nič nebránilo krajskému súdu vo svetle žalobných námietok posúdiť, či právne posúdenie zisteného skutkového stavu bolo zo strany sťažovateľa správne, a teda, či žalobca preukázal splnenie zákonných podmienok na odpočítanie dane.

51. Pokiaľ krajský súd konštatoval, že nedostatky odôvodnenia rozhodnutia správcu dane čiastočne odstránil až sťažovateľ ako druhostupňový správny orgán, najvyšší súd uvádza, že sa nejedná o vadu majúcu za následok nezákonnosť rozhodnutia. Rozhodnutie správcu dane je v prejednávanej veci adekvátne odôvodnené, pričom správca dane dospel k rovnakému záveru ako sťažovateľ, že nedošlo k reálnemu uskutočneniu zdaniteľného obchodu deklarovaným dodávateľom FAMAX s.r.o., čo na strane žalobcu svedčí o zneužívajúcom konaní s cieľom získať neoprávnenú daňovú výhodu. Už z povahy veci, keď druhostupňový správny orgán reaguje vo svojom rozhodnutí na odvolacie námietky účastníka konania, vyplýva, že odôvodnenie prvostupňového a druhostupňového správneho rozhodnutia nemusia, či dokonca nemôžu byť identické. Pokiaľ sťažovateľ vo svetle odvolacích námietok vyprecizoval dôvody rozhodnutia, postupoval tak v súlade so svojou úlohou zverenou mu zákonom ako orgánu odvolaciemu, a teda aj v súlade s ustanovením § 74 ods. 2 daňového poriadku (ako naň poukazyval sťažovateľ). V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že nie je pravdivé tvrdenie žalobcu o zjavnej absencii riadneho odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia.

52. Ako vyplýva z uvedeného, krajský súd dospel v prejednávanej veci k nesprávnym právnym záverom o nepreskúmateľnosti rozhodnutia sťažovateľa, preto Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/105/2017-50 z 20. marca 2018 podľa § 462 ods. 1 Správneho súdneho poriadku zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Úlohou krajského súdu v ďalšom konaní bude vec opätovne prejednať v medziach podanej správnej žaloby a následne vo veci rozhodnúť, pričom krajský súd bude povinný svoje rozhodnutie náležite a presvedčivo odôvodniť.

53. Vzhľadom k tomu, že kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v súlade s § 467 ods. 3 Správneho súdneho poriadku o nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne krajský súd.

54. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0.

#### **Poučenie:**

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