

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/6/2020  
Identifikačné číslo spisu: 6019200002  
Dátum vydania rozhodnutia: 23.02.2021  
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:6019200002.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca a JUDr. Igora Belka, v právnej veci žalobcu: MTM-Zlieváreň s.r.o., so sídlom Lieskovská cesta 4743, Zvolen, IČO: 36 635 529, zast.: Advokátska kancelária UHAL s.r.o., so sídlom Štefana Moyzesa 9877/43, Zvolen, proti žalovanému (v konaní sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/1/2019-242 zo 17. júla 2019, ECLI:SK:KSBB:2019:6019200002.3, v konaní o preskúmanie rozhodnutia žalovaného, jednomyselne takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému úplnú náhradu trov kasačného konania.

### Odôvodnenie

#### I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Žalovaný rozhodnutím č. 102055855/2018 zo 16.10.2018 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“), potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica (ďalej len „správca dane“) č. 101216412/2018 z 25.06.2018, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 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“) vyrubil žalobcovi rozdiel v sume 32 950,96 Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2015.

2. Finančné orgány neuznali žalobcovi právo na odpočítanie dane (v sume 3 813,25 €) z faktúr od dodávateľa SIVESPOL, s.r.o, a právo na oslobodenie od dane (v sume 29 137,71 €) pri maďarskom odberateľovi UAZ 72 Kft. Žalovaný si osvojil závery správcu dane a preskúmané rozhodnutie odôvodnil v podstate tým, že sa nepreukázalo, že by dodávateľ žalobcu SIVESPOL, s.r.o. nadobudol tovar (hliníkové zliatiny) od svojich dodávateľov (v zmysle jeho účtovníctva), pričom tieto fiktívne obchody mali mať za cieľ získanie daňovej výhody spoločnosti SIVESPOL, s.r.o. Podľa žalovaného keď

nevzniklo právo na odpočítanie dane tomuto dodávateľovi (pretože u jeho subdodávateľov nevznikla daňová povinnosť), nevzniklo právo na odpočítanie dane ani žalobcovi.

3. Žalovaný ďalej uviedol, že konateľ dodávateľa SIVESPOL, s.r.o. zorganizoval celú sieť asociálov na vyhotovovanie faktúr na základe fiktívnych plnení pre tohto dodávateľa, o čom podľa žalovaného konateľ žalobcu vedel alebo mohol vedieť, pretože bol jediným odberateľom tohto fiktívneho tovaru. K návrhom žalobcu na doplnenie dokazovania žalovaný uviedol, že ďalšie dokazovanie by nemalo žiadny vplyv na výsledok daňovej kontroly, pričom poukázal na výpovede svedkov Š. a F. pred orgánmi činnými v trestnom konaní, ktorými mali priznať fiktívnosť posudzovaných obchodov.

4. Oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH finančné orgány žalobcovi nepriznali s odôvodnením, tovar od žalobcu bol do Maďarska dodaný, ale keďže odberateľ UAZ 72 Kft je nezastihnuteľný, nie je možné preveriť, čo sa s tovarom stalo. Žalovaný konštatoval, že k žiadnemu skutočnému zdaniteľnému obchodu medzi týmito subjektmi nedošlo.

## II. Konanie na správnom súde

5. Na základe správnej žaloby žalobcu Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č.k. 23S/11/2019-184 zo 14.08.2019 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) podľa § 191 ods. 1 písm. d) zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) zrušil preskúmané rozhodnutie ako nepreskúmateľné a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Súčasne určil povinnosť žalovaného zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania.

6. V odôvodnení rozsudku správny súd uviedol, že pri závere o fiktívnosti tovaru sa treba vysporiadať s otázkou existencie tovaru a zrozumiteľne uviesť dôkazy preukazujúce, že tovar buď nebol dodaný tak ako je deklarované, alebo že došlo k dodaniu iného tovaru, pričom úvaha o pôvode tovaru musí byť uvedená v rozhodnutí finančného orgánu. S ohľadom na dodávateľa SIVESPOL, s.r.o. a jeho subdodávateľa správny súd uviedol, že samotná skutočnosť, že dodávateľ tovar nenadobudol od svojho subdodávateľa, ešte jednoznačne nepreukazuje, že tovar nebol dodaný žalobcovi. Úvahu žalovaného, že žalobca vedel resp. mohol vedieť o skutočnosti, že konateľ uvedeného dodávateľa zorganizoval celú sieť asociálov vytvárajúcich faktúry, nakoľko bol jeho jediným odberateľom, správny súd odmietol tvrdiac, že táto skutočnosť sama o sebe nepreukazuje, že žalobca vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom. Podľa správneho súdu takáto vedomosť konateľa žalobcu nevyplýva z odôvodnenia predmetného rozhodnutia spôsobom, ktorý to preukazuje. Opísané skutočnosti preukazujú len fiktívne nadobudnutie, resp. nepreukázanie nadobudnutia tovaru v subdodávateľských reťazcoch, avšak správca dane a žalovaný nedostatočne vyhodnotili skutočnosti týkajúce sa vedomosti žalobcu o týchto fiktívnych prevodoch.

7. Podľa správneho súdu správca dane a žalovaný nesprávne podmieňovali uznanie uplatnenia odpočtu DPH skutočnosťami, ktoré z ustanovení zákona o DPH nevyplývajú. Správne orgány síce konštatovali rôzne rozporuplné zistenia a vyvodili z nich dôsledky, avšak ich nevyhodnotili jednotlivo a v ich vzájomných súvislostiach a nedali ich do skutkového súvisu s použitými zákonnými ustanoveniami.

8. Vo vzťahu k záveru o nesplnení podmienok oslobodenia od dane pri vývoze do Maďarska správny súd poukázal na to, že nekontaktnosť odberateľa nie je dôkazom o nedodaní tovaru a mal za to, že dôkazné bremeno je na správcovi dane či žalovanom. Za nedostatočne odôvodnený považoval záver o neoprávnenom uplatnení si oslobodenia od dane aj kvôli nezrovnalosti o platbách, ktoré preukazoval žalobca bankovými výpismi.

9. Správny súd uzavrel, že žalovaný sa nesprávne vysporiadal s námietkami zo žalobcovho odvolania proti prvostupňovému rozhodnutiu. Žalovaný nedostatočne reagoval na žalobcom navrhnuté dôkazy, pričom neuviedol preskúmateľným spôsobom, prečo ich vyhodnotil ako nespôsobilé preukázať zmenu zistených skutočností.

10. V ďalšom konaní bude podľa správneho súdu úlohou žalovaného opakovane zrozumiteľne vyhodnotiť jednotlivé dôkazy tak, aby bolo zrejmé z odôvodnenia rozhodnutia, prečo tovar nemohol byť dodávateľom dodaný žalobcovi, pričom sa nemôže žalovaný uspokojiť len s konštatovaním, že ho dodávateľ nenadobudol od subdodávateľa. Zároveň sa musí vysporiadať aj so skutočnosťou, že tovar bol následne žalobcom dodaný do zahraničia, pričom bude úlohou žalovaného vyhodnotiť dôkazy tak, aby bolo zrejmé, prečo tovar, ktorý bol dodaný do zahraničia, nie je deklarovaným tovarom a zároveň prečo považuje za jednoznačné a za nesporné, že tento nebol dodaný zahraničnému odberateľovi a bude potrebné znovu posúdiť žalobcom uplatňovaný nárok na odpočítanie DPH v zmysle zákonných podmienok, zohľadniac relevantnú judikatúru.

### III. Kasačná sťažnosť žalovaného, vyjadrenie žalobcu

11. Proti rozsudku správneho súdu podal žalovaný (sťažovateľ) včas kasačnú sťažnosť odôvodnenú podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., v ktorej namietal, že správny súd vec nesprávne právne posúdil, nezohľadnil relevantné ustanovenia Daňového poriadku v nadväznosti na zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). Sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zrušil a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie.

12. Sťažovateľ zotrval na svojich záveroch uvedených v preskúvanom rozhodnutí, ktoré podľa neho správny súd nesprávne právne posúdil, a v ktorom dostatočne zdôvodnil a preukázal, že v predmetných obchodných prípadoch nedošlo k zdaniteľným obchodom tak, ako to tvrdil žalobca. Sťažovateľ potom rozsiahlejšie argumentoval, ako má byť rozložené dôkazné bremeno medzi daňový subjekt a orgán finančnej správy; a poukázal na judikatúru vo vzťahu k preukazovaniu vedomosti daňového subjektu o účasti na daňovom podvode.

13. Tvrdil, že správca dane ako aj žalovaný podrobne v svojich rozhodnutiach uviedli, prečo nebol tovar nadobudnutý od dodávateľa SIVESPOL, s.r.o. Ďalej mal za to, že konateľ žalobcu vedel alebo mohol vedieť o sieti na tvorbu faktúr zorganizovanej konateľom tohto dodávateľa, nakoľko bol (žalobca) jediným odberateľom tohto fiktívneho tovaru. Zo zistení uvedených v rozhodnutiach podľa sťažovateľa nie je možné prijať iný logický záver, ako prijal správca dane a aj sťažovateľ, teda že sa uvedený zdaniteľný obchod neuskutočnil tak, ako to deklaroval žalobca.

14. Vo vzťahu k nedodaniu tovaru maďarskému odberateľovi sťažovateľ uviedol, že správca dane ho preveroval prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií a zistil, že nebolo preukázané dodanie tovaru tejto spoločnosti, pričom všetky skutočnosti sú uvedené v preskúvanom rozhodnutí, a preto ich nebude duplicitne uvádzať.

15. Sťažovateľ tvrdil, že jeho rozhodnutie ako aj rozhodnutie správcu dane má presvedčivo a dostatočne štruktúrované odôvodnenie, v ktorom sú uvedené všetky dôkazy, skutkový stav, dôvody a úvahy správcu dane, na základe ktorých pristúpil k nepriznaniu odpočítania dane. Takto vypracované rozhodnutie podľa neho spĺňa zákonom stanovenú podmienku v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku, preto nemôže byť posúdené ako nepreskúmateľné. Sťažovateľ napokon dal do pozornosti, že v daňovom konaní nie je potrebné vysporiadať sa s každou námietkou, ale z rozhodnutia musí byť zrejmé, prečo nedošlo k neuznaniu žalobcom uplatnenému nároku, čo napadnuté rozhodnutie podľa názoru sťažovateľa spĺňa.

16. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že táto nespĺňa náležitosti riadne odôvodnenej kasačnej sťažnosti podľa 440 S.s.p. a navrhol ju odmietnuť. Pre prípad, že by kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť náležitosti zákona spĺňa, poukázal na odôvodnenie žaloby a osobitne uviedol, že záver správcu dane a rovnako aj sťažovateľa o neunesení dôkazného bremena je nesprávny, keďže len keby správca dane vykonal dokazovanie, ktoré navrhol daňový subjekt, a toto dokazovanie by neprinieslo nové skutočnosti pozitívne pre daňový subjekt a pre skutočnosti tvrdené a preukazované daňovým subjektom, potom by správca dane a žalovaný mohli dospieť k záveru, že daňový subjekt

neuniesol dôkazné bremeno. Žalobca navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

#### IV. Závery kasačného súdu

17. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 S.s.p.), vo veci v zmysle § 455 S.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná, a preto ju podľa § 461 S.s.p. zamietol. Kasačný súd v zmysle § 464 ods. 1 S.s.p. odôvodňuje svoje rozhodnutie v súdnej veci poukazom na svoj rozsudok sp.zn. 1Sžfk/3/2020 z 23.02.2021 v prakticky totožnej veci rovnakých účastníkov (za zdaňovacie obdobie júl 2015), ktorého prevzatú časť ďalej uvádza (tam ako body 15-25, tu 18-28):

18. „Predmetom konania pred kasačným súdom bolo rozhodnutie o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozhodnutiu správneho súdu, ktorým správny súd zrušil preskúmané rozhodnutie ako nepreskúmateľné. Konajúci senát súhlasí s právnymi závermi uvedenými kasačným súdom v obdobných veciach tých istých účastníkov v konaniach sp.zn. 8Sžfk/3/2020 a 8Sžfk/14/2020, hoci svoje závery formuluje inak a pridáva niektoré ďalšie poznámky.

19. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal proti právnemu posúdeniu zo strany správneho súdu, pričom podstatnú časť kasačnej sťažnosti venoval opakovaniu svojich tvrdení z preskúmaného rozhodnutia, najmä zdôrazňoval existenciu dôkazného bremena daňového subjektu a opakoval známe formulácie z judikatúry vo vzťahu k tomu, že faktúra samotná nestačí na preukázanie práva na odpočítanie dane. V závere kasačnej sťažnosti tvrdil, že jeho rozhodnutie má presvedčivé a dostatočne štruktúrované odôvodnenie obsahujúce dôkazy, skutkový stav, dôvody a úvahy správcu dane.

20. Kasačný súd pri takto koncipovanej kasačnej sťažnosti s ohľadom na viazanosť sťažnostnými bodmi musí konštatovať, že sťažovateľ relevantne nespochybnil právne posúdenie správneho súdu. Ten totiž konštatoval nepreskúmateľnosť rozhodnutia a preto ani nevykonal meritórny prieskum.

21. Kasačný súd síce videl v napadnutom rozsudku aj isté nepresnosti vo vzťahu k otázke, či správnym súdom vymenované dôkazy už znamenajú unesenie dôkazného bremena daňového subjektu (platiteľa DPH) - ide o častý citát z už prekonanej judikatúry. Ale sťažovateľ sa v podstate zmysluplne nevyjadril k zisteniam správneho súdu o nedostatkoch v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia, pokiaľ ide o medzery v úvahách žalovaného či ich popise. Jedna veta, ktorou sťažovateľ tvrdil, že jeho rozhodnutie nepreskúmateľné nie je, nepochybné nenapĺňa požiadavku na formuláciu kasačnej sťažnosti.

22. Pokiaľ ide o úvahu žalovaného v tom smere, že nepreukázanie nadobudnutia tovaru dodávateľom od subdodávateľov uvedených v jeho účtovníctve spôsobuje, že ani žalovanému ako odberateľovi dodávateľa nevzniká právo na odpočítanie dane, správny súd v bode 50 odôvodnenia dôvodne poznamenal, že len samotná skutočnosť, že dodávateľ tovar nenadobudol od svojho subdodávateľa, ešte jednoznačne nepreukazuje, že tovar (žalobcovi od dodávateľa) dodaný nebol (k tomu pozri napríklad východiská rozhodnutí C-80/11 a C-142/11, Mahagében a David; C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Optigen a spol.) Premostenie týchto zistení nejakou uveriteľnou úvahou v preskúmanom rozhodnutí vskutku chýba.

23. Rovnako je nedostatočne vysvetlená úvaha, na základe ktorej by mal byť žalobca pripravený o možnosť odpočítania dane na základe potenciálnej vedomosti svojho konateľa o fiktívnosti obchodov medzi jeho dodávateľom a jeho subdodávateľmi. Zaiste to, že niekto je (jediným) odberateľom dodávateľa, ktorého obchodov so subdodávateľmi sa týkajú podozrenia alebo preukázané závery o podvodnom konaní vo vzťahu k dani, ešte nie je dostatočným dôkazom o tom, že takýto odberateľ vedel

alebo musel vedieť, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (nedovoleným daňovým únikom). Výraz „vedel alebo mohol vedieť“ použitý sťažovateľom môže zahŕňať akúkoľvek potencialitu (možno sa kdesi dopočul), ale z judikatúry plynúca požiadavka sa viaže na zachovávanie potrebnej primeranej podnikateľskej obozretnosti. Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-439/04 a C-440/04, Kittel a Recolta Recycling, ktorého sa dovoľáva aj sám sťažovateľ, pritom používa buď negatívnu formuláciu „nevedel alebo nemohol vedieť“, alebo pozitívnu formuláciu „vedel alebo musel vedieť“ (pozri aj formulácie použité napríklad v rozhodnutiach C-643/11, LVK -56 EOOD; C-80/11 a C-142/11, Mahagében a David).

24. Z preskúmaného rozhodnutia nevyplýva zrozumiteľné odôvodnenie, z čoho žalovaný vyvodzuje vedomosť žalobcu rezultujúcu v oprávnené neuznanie práva na odpočítanie dane a následné dorubenie dane. Ak je týmto odôvodnením len poukázanie na to, že žalobca je jediným odberateľom (podľa sťažovateľa pochybného) dodávateľa, je zrejmé, že to nemôže obstáť. Preto aj označenie tohto nedostatku odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia správnym súdom nie je nesprávnym právnym posúdením veci, a teda príslušný sťažnostný bod (vcelku ľarbavo naznačený v kasačnej sťažnosti) je nedôvodný. Napokon, takéto zisťovanie a dokazovanie zo strany správca dane má obyčajne význam až vtedy, keď je preukázané reálne dodanie deklarovaného tovaru alebo služby deklarovaným dodávateľom.

25. Kasačný súd v tejto súvislosti poznamenáva, že nie je z preskúmaného rozhodnutia celkom jasné ani to, či je teda dôvodom na nepriznanie práva na odpočítanie dane prijatie plnenia poznačeného daňovým podvodom, alebo nepreukázanie uskutočnenia deklarovaného obchodu (teda dodanie dodávateľom SIVESPOL, s.r.o.), alebo azda obe skutočnosti.

26. Hoci sťažovateľ v kasačnej sťažnosti tvrdí, že v preskúmanom rozhodnutí je podrobne uvedené, prečo nebol tovar nadobudnutý od tohto dodávateľa, kasačný súd v tomto rozhodnutí videl len to, ako sťažovateľ dospel k záveru, že tovar nenadobudol dodávateľ od subdodávateľa. Na niekoľkých miestach potom nasleduje len nezrozumiteľné (prakticky nezdôvodnené) konštatovanie, že preto ani žalobca nemá právo na odpočítanie dane. V tejto súvislosti poukazuje kasačný súd napríklad na rozhodnutie C-80/11 a C-142/11, Mahagében a David, ako i na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 10Sžfk/17/2019 z 28.04.2020 a 8Sžfk/62/2019 z 08.07.2020.

27. Rovnako sťažovateľ relevantne nespochybnil záver správneho súdu, že nebolo preskúmateľne vysvetlené, prečo nebolo potrebné vykonať ďalšie navrhnuté dokazovanie v daňovom konaní. Aj s ohľadom na vyššie uvedené je zrejmé, že výpovede pánov F. a Š., týkajúce sa len vzťahov subdodávateľov s dodávateľom SIVESPOL, s.r.o., na ktoré odkázal žalovaný, nemôžu byť bez ďalšieho rozhodujúcim a konečným dôkazom. Tvrdenie sťažovateľa v tejto súvislosti, že nie je úlohou správnych orgánov odpovedať na každú námietku v odvolaní, je správne iba potiaľ, kým nejde o otázku rozhodujúcu pre posúdenie veci. A aj tak by z rozhodnutia malo byť zrejmé, prečo je namietaná skutočnosť alebo právna otázka pre vec irelevantná.

28. Napokon si kasačný súd neodpustí poznámku, že aj samotná kasačná sťažnosť je málo zrozumiteľná, poskladaná z neupravených odsekov prebratých z rôznych zdrojov, bez jasného oddelenia citovanej judikatúry od vlastnej argumentácie a skutkových tvrdení, a iba chabo napĺňa požiadavky na formuláciu sťažnostných bodov. Sťažovateľ pritom patrí k najdôležitejším orgánom verejnej správy a je jedným z najčastejších účastníkov konania pred správnymi súdmi v Slovenskej republike, čomu však žiaľ nezodpovedá právna kvalita a presvedčivosť jeho argumentácie.“

29. Voči konštatovaniu správneho súdu o nedostatočnom odôvodnení záveru o nedodaní tovaru maďarskému odberateľovi sťažovateľ namietal v podstate len všeobecným odkazom na preskúmané rozhodnutie, kde sú údajne uvedené všetky skutočnosti, a podotkol, že správca dane „vyčerpal svoje možnosti dôkazného bremena“. Z takto formulovaného sťažnostného bodu kasačný súd nevyrozumel, v čom konkrétne vidí sťažovateľ nesprávnosť právneho posúdenia zo strany správneho súdu. Nekonkrétny odkaz sťažovateľa na vlastné rozhodnutie z povahy veci nemôže postačovať, keď správny súd konkrétne pomenoval, v čom vidí jeho nepreskúmateľnosť.

30. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 S.s.p. a vzhľadom na úspech žalobcu v kasačnom konaní mu priznal úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov v tomto konaní. O výške náhrady trov rozhodne osobitným uznesením súdny úradník na krajskom súde v zmysle § 175 ods. 2 S.s.p.

31. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v pomere hlasov 3:0.

**Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu riadny opravný prostriedok nie je prípustný.