

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 6Sžfk/44/2017  
Identifikačné číslo spisu: 3017200025  
Dátum vydania rozhodnutia: 20.03.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Alena Adamcová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:3017200025.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Adamcovej a zo sudcov JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. a JUDr. Ivana Rumanu, v právnej veci žalobcu: MH kov, s. r. o., so sídlom Sverepec 307, IČO: 44 104 472, právne zastúpeného ADVOKÁTSKOU KANCELÁRIOU ŠTRBÁŇ, s. r. o., so sídlom Dvory 1932, Púchov, IČO: 36 867 454, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 16. novembra 2016, č. 104318940/2016, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne zo dňa 17. mája 2017, č.k. 13S/7/2017-85, takto

### rozhodol:

I. Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/7/2017-85 zo dňa 17. mája 2017 zamietá.

II. Najvyšší súd Slovenskej republiky priznáva žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov kasačného konania.

### Odôvodnenie

I.

Konanie pred kasačným súdom

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) právoplatným rozsudkom č. k. 13S/7/2017-85 zo dňa 17. mája 2017 postupom podľa § 191 ods. 1 písm. c) a d) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 104318940/2016 zo dňa 16. novembra 2016, vec mu vrátil na ďalšie konanie a žalobcovi priznal právo na úplnú náhradu trov konania.

2. Predmetným rozhodnutím žalovaný podľa ust. § 74 ods. 4 zák. 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“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, pobočka Považská Bystrica (ďalej len „správca dane“) č. 103346119/2016 zo dňa 15. júna 2016 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane“),

ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie júl 2013 v sume 4.780,- eur.

3. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že žalobná námietka, že správca dane a žalovaný vo veci rozhodli bez toho, aby sa náležitým spôsobom vysporiadali s vedomosťou žalobcu o fiktívnosti obchodného prípadu a sporných faktúr, a teda v rozpore s rozhodnutiami ESD je dôvodná a z tohto dôvodu priznal správnej žalobe úspech. Správca dane a žalovaný na základe vykonanej kontroly uzavreli, že bolo dostatočne preukázané, že daňový subjekt PROFFESIONAL CORPORATION, s. r. o. vystupoval ako „formálny dodávateľ“ deklarujúci dodávky služieb. Aj napriek tomu, že C. P., konateľ tejto dodávateľskej spoločnosti, dodanie služieb potvrdil, jeho výpoveď bola vyhodnotená ako nepostačujúci dôkaz, keď jeho tvrdenie nepotvrdil konateľ spoločnosti ISOPAK s.r.o. Práve naopak T. M., konateľ spoločnosti ISOPAK, s. r. o. uviedol, že s C. P., resp. s jeho spoločnosťou neobchodoval, sporné faktúry nepodpisoval, nevyhotovoval, a preto v účtovníctve spoločnosti ISOPAK, s. r. o. nie sú tieto faktúry evidované a ani zaúčtované. Poprel, že by spoločnosť ISOPAK, s. r. o. predmetné práce vykonala.

4. Krajský súd uviedol, že preukázanie dodania služieb listinnými dôkazmi, t. j. objednávkami, dodacími listami nie je dostatočné. Vychádzajúc z právneho názoru vysloveného v rozhodnutiach Súdneho dvora, z ktorých má pri svojej rozhodovacej činnosti vychádzať aj správca dane a žalovaný, je na správcovi dane, aby zisťoval, či sa dodávateľ služby dopustil podvodu alebo nie a či žalobca o tomto podvode vzhľadom na všetky zistené skutočnosti vedel, resp. mohol vedieť. Skutočnosť, že žalobca mal, resp. mohol mať takúto vedomosť je dôkazným bremenom správcu dane. Je preto úlohou žalovaného, aby uvedené overil podľa vnútroštátnych procesných pravidiel obsiahnutých v daňovom poriadku. Okruh kritérií, z ktorých sa zisťuje úmysel, resp. vedomosť daňového subjektu, stanovuje a dokazuje správca dane. Svoje závery je potom povinný riadne odôvodniť aj v kontexte judikatúry Súdneho dvora.

5. K argumentom správnych orgánov, že uvedená povinnosť im zo zákona nevyplýva, krajský súd uviedol, že zistenia ohľadne zneužívajúceho konania daňových subjektov zapojených do obchodného reťazca a uskutočnenie záveru ohľadne vedomosti kontrolovaného daňového subjektu o tomto zneužívaní, nie sú bez ďalšieho totožné s trestnou zodpovednosťou týchto subjektov. Uvedenú povinnosť správnych orgánov nie je možné vykladať tak, že majú de facto vykonávať právomoci, ktoré sú zákonom zverené orgánom činným v trestnom konaní. Ich povinnosťou je na základe výsledkov vykonaného dokazovania učiniť záver ohľadne existencie zneužívajúceho konania realizovaného za účelom získania daňovej výhody na niektorom stupni obchodného reťazca a súčasne záver o tom, či z výsledkov takto vykonaného dokazovania možno uzavrieť, že o tomto konaní kontrolovaný daňový subjekt vedel, resp. vzhľadom na všetky okolnosti tej ktorej veci vedieť musel.

6. K zvyšným žalobným námietkam krajský súd uviedol, že bez ohľadu na to, či ide o dôvodné alebo nedôvodné námietky, tieto by žiadnym spôsobom neovplyvnili výrok rozhodnutia správneho súdu, že rozhodnutie žalovaného sa zrušuje, nakoľko pre zrušenie rozhodnutia postačuje, aby bola dôvodná, čo i len jedna žalobná námietka, príp. jej časť, avšak zvyšné žalobné body vyhodnotil správny súd ako nedôvodné. V predmetnej právnej veci síce žalobca predložil správcovi dane základné účtovné dokumenty, ako je dodávateľská faktúra, objednávka, čím si splnil svoju základnú dôkaznú povinnosť, avšak tieto doklady boli správcovi dane kvalifikovane spochybnené v tom, že napriek tomu, že práce boli skutočne vykonané nebolo zistené, že k ich realizácii došlo skutočne dodávateľom uvedeným na sporných faktúrach. Krajský súd zhodne so žalovaným dospel k záveru, že skutkové okolnosti zistené správcovi dane vo svojom súhrne predstavujú skutočnosti, ktoré odôvodňujú dôvodné pochybnosti o tom, že služby boli poskytnuté uvedenou dodávateľskou spoločnosťou.

7. O trovách konania rozhodol krajský súd podľa § 167 ods. 1 SSP tak, že v konaní úspešnému žalobcovi priznal právo na úplnú náhradu trov konania v rozsahu 100 %.

II.

## Kasačná sťažnosť

8. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný v zákonnej lehote poukazom na § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP kasačnú sťažnosť. K argumentácii krajského súdu, že správca dane a žalovaný sa nevysporiadali s vedomosťou žalobcu o fiktívnosti obchodného prípadu a sporných faktúr, uviedol, že správca dane pri daňovej kontrole neskúmal úmysel žalobcu dopustiť sa podvodu alebo byť účastným na podvode, nakoľko jeho prioritou bolo preverenie splnenia zákonných podmienok odpočítania dane z pridanej hodnoty. Správca dane ani žalovaný vo svojich rozhodnutiach nemali dôvod preverovať podvodné konanie zúčastnených osôb, nakoľko im zo zákona takáto povinnosť nevyplyva. Pre žalovaného bolo ustálené, že vznik daňovej povinnosti na strane dodávateľa z predmetného zdaniteľného plnenia nebol preukázaný, čím došlo k nesplneniu základnej podmienky na odpočítanie DPH u žalobcu. Žalobca v celom konaní o neuznaní práva na odpočítanie DPH neunesol ťarchu dôkazného bremena, aby pochybnosti správcu vyvrátil. Podstatnou je skutočnosť, že hoci žalobca predložil správcovi dane základné účtovné dokumenty, tieto boli správcom dane spochybnené, lebo napriek tomu, že práce boli skutočne vykonané nebolo zistené, že k ich realizácii došlo skutočne dodávateľom uvedeným na faktúrach.

9. Žalovaný uviedol, že v danej situácii, keď nie je sporné, že práce boli vykonávané v priestoroch žalobcu, z jeho materiálov a na jeho strojoch možno dôvodne predpokladať, že žalobca musel mať vedomosť o konkrétnej osobe alebo osobách, ktoré práce vykonali, keďže im zveroval svoj majetok, t. j. materiál a stroje. Z uvedeného je zrejmé, že za predpokladu, že tieto práce boli skutočne vykonané dodávateľom uvedeným na faktúre prostredníctvom jeho subdodávateľa, musel mať žalobca vzhľadom na všetky okolnosti predmetnej veci, o týchto osobách vedomosť a nič mu nebránilo v prípade vyslovených pochybností takéto osoby označiť, resp. predložiť dôkazy súvisiace s ich vstupom na pracovisko a použitím jeho majetku. Ide pritom o listiny, ktoré možno od žalobcu ako obozretného podnikateľa spravodlivo požadovať, keďže si musí byť vedomý, že pri ich absencii sa vystavuje riziku dôkaznej núdze, a to napríklad aj v prípade, že by došlo na jeho pracovisku na jeho strojoch k poškodeniu zdravia tejto osoby.

10. Žalobca mal, resp. mohol mať vedomosť o skutočnosti, kto práce vykonáva, nakoľko ten, kto si vyberá svojich obchodných partnerov je práve žalobca, teda je na ňom, aby prijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na zneužívajúcich konaniach, resp. na fiktívnych konaniach. Správca dane ako aj žalovaný splnili povinnosť a predložili dostatočné objektívne dôkazy, na základe ktorých bolo možné dospieť k záveru, že žalobca si uplatnil právo na odpočítanie DPH v rozpore so zákonom o DPH v nadväznosti na zistenia správcu dane. Skutočnosť, že žalobca mohol vedieť znamená, že existovali skutkové zistenia zakladajúce pochybnosti o tom, že by žalobca o zneužívajúcom konaní nevedel a že bol tak s možnosťou existencie podvodného konania aspoň uzročený. Mal vedieť znamená, že mal a mohol prijať opatrenia, ktoré by vylúčili zneužívajúce, resp. podvodné konanie, prípadne jeho účasť na takom konaní. Tieto úvahy v rámci daňového konania a na základe predložených dôkazov je možné vyvodiť jedine v prípade, ak by sa sám žalobca ocitol v dôkaznej núdzi, ktorú si sám spôsobil.

11. Správca dane ani žalovaný sa nezaoberali preukázaním úmyselného, resp. neúmyselného konania žalobcu, nakoľko preukazovať úmysel nie je obsahnuté Daňovým poriadkom a ani zákonom o DPH. Žalobca v odvolaní uviedol, že svedok C. P. potvrdil, že pre neho vykonával subdodávateľsky tieto práce T. M., ktorý vystavil aj faktúry a vyslovil názor, že to mohol byť práve on, kto chcel získať majetkový prospech tým spôsobom, že nechcel priznať takýto príjem a splniť si svoju daňovú povinnosť, pričom žalovaný tento názor považoval za účelový, a to z dôvodu, že žalobca nevedel dostatočne preukázať realnosť uskutočnenia dodaných služieb. Žalovaný vo svojom rozhodnutí prihliadal na všetky zistenia správcu dane, ktoré ho viedli k záveru, že spoločnosť PROFESSIONAL CORPORATION, s. r. o. predmetné služby nedodala, takže daňová povinnosť jej nevznikla z titulu dodania tovaru, ale povinnosť platiteľa dane jej vznikla z titulu vystavenia faktúr, na ktorých uviedla daň.

12. Vzhľadom na uvedené skutočnosti žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

### III.

#### Vyjadrenie žalobcu

13. Žalobca sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že krajský súd pri posúdení oprávnenosti odopretia nároku na odpočet DPH a postupu správcu dane a žalovaného správne prihliadol na ustálenú rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora EÚ, ktorá je v súlade s princípom prednosti a priameho účinku práva Európskej únie priamo aplikovateľná a všetky orgány verejnej moci, t. j. vrátane správcu dane a žalovaného, sú povinné z úradnej moci z tejto rozhodovacej činnosti vychádzať. V prejednávanej veci je nepochybné, že správca dane ani žalovaný na závery vyplývajúce z rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ žiadnym spôsobom neprihliadli, a to i napriek tomu, že žalobca v rámci výkonu daňovej kontroly, ako i celého administratívneho konania poukazoval na nevyhnutnosť potreby ochrany dobrej viery platiteľa dane na konkrétnom stupni dodávateľského reťazca v zmysle príslušnej rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ.

14. Správca dane a ani žalovaný sa žalobcom tvrdenu dobromyseľnosťou žiadnym spôsobom nezaoberali a ani nepreukázali, že by žalobca mal alebo mohol mať vedomosť o tom, že zdaniteľné plnenie, z ktorého si uplatnil nárok na odpočet DPH bolo súčasťou reťazca, v rámci ktorého došlo k daňovému podvodu. Žalobca zdôraznil, že správca dane ako aj žalovaný sú povinní pri aplikácii vnútroštátnych právnych noriem postupovať eurokonformným spôsobom, čo v sebe inkorporuje aj povinnosť pri rozhodovaní o priznaní, resp. nepriznaní nároku na odpočet DPH prihliadať na závery Súdneho dvora EÚ. Na základe uvedených skutočností žalobca navrhol, aby kasačný súd podanú kasačnú sťažnosť v zmysle § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol. Zároveň si uplatnil právo na náhradu trov konania spojených s konaním pred kasačným súdom.

### IV.

#### Posúdenie veci kasačným súdom

15. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) postupom podľa § 452 ods. 1 SSP v spojení s § 439 SSP preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas /§ 443 ods. 2 písm. a) SSP/, s prihliadnutím na formálnu viazanosť posudzovania kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 2 časť vety prvej pred bodkočiarkou), preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a jednohlasne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 SSP) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť bola podaná nedôvodne.

16. Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 20. marca 2019 (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

17. Podľa § 191 ods. 1 písm. c) a d) SSP správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci; ak je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov.

18. Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou sťažnosťou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

19. Podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho

posúdenia veci; tým že sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

20. Podľa § 453 ods. 1 SSP kasačný súd je viazaný rozsahom kasačnej sťažnosti; to neplatí, ak od rozhodnutia o napadnutom výroku závisí výrok, ktorý kasačnou sťažnosťou nebol dotknutý.

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

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

23. Úlohou správneho súdu v predmetnej veci bolo posúdiť splnenie zákonných podmienok, za existencie ktorých bolo možné žalobcovi vyrubiť rozdiel dane na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2013 v sume 4.780,- eur.

24. V zmysle § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

25. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

26. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH 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 6. 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.

27. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH 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.

28. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

29. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných priet'ahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správnenému určeniu a vyrubeniu dane.

30. 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.

31. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje 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, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania a vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

32. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH 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 za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné plnenia boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre, a zároveň, že prijaté služby a tovary ďalej použil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Samotné faktúry a doklady o ich úhrade sú síce formálnou podmienkou priznania nároku na odpočet DPH, nie sú však postačujúcou podmienkou pre priznanie nároku na odpočet DPH, pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia. Technicky je totiž možné vyhotoviť akúkoľvek faktúru, akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie bolo skutočne poskytnuté a rovnako je technicky možné previesť akékoľvek peňažné prostriedky na akýkoľvek účet, t. j. predstierať zaplatenie vystavených faktúr bezhotovostným prevodom na účet dodávateľa. Je teda zrejmé, že splnenie formálnej stránky na priznanie nároku na odpočet DPH vyjadrenej predloženými dokladmi je síce jednou z podmienok, aby bol na základe týchto dokladov priznaný nárok na odpočet DPH, tieto doklady však musia byť odrazom reálneho plnenia. Jednoducho povedané, ak daňové doklady (faktúry a doklady o úhrade) neodrážajú reálne plnenie, nemôžu založiť nárok na odpočet DPH, nakoľko ide o fiktívne plnenie.

33. Z podkladov súdneho spisu, ktorého súčasťou bol aj administratívny spis žalovaného správneho orgánu, vrátane prvostupňového, kasačný súd zistil, že dňa 23. októbra 2014 začal správca dane s výkonom daňovej kontroly na DPH za zdaňovacie obdobie január - december 2013 u žalobcu ako daňového subjektu, v ktorom si žalobca o. i. za zdaňovacie obdobie júl 2013 uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty vo výške 4.780,- eur z dodávateľských faktúr od tuzemského dodávateľa PROFESSIONAL CORPORATION, s. r. o. č. 1307152 zo dňa 15. júla 2013 a č. 1307301 zo dňa 30. júla 2013, spolu základ dane 23.900,- eur, 20 % DPH 4.780,- eur, za dodanie služieb.

34. Správca dane vo vzťahu k vyššie uvedenému vykonal dokazovanie listinami predloženými žalobcom, miestnym zisťovaním, dožiadaním Daňového úradu Banská Bystrica a vypočutím svedkov T. M., C. P., G. D., U. B., C. M., E. V., U. B., a konateľa žalobcu.

35. Svedok C. P., t. j. konateľ spoločnosti PROFFESIONAL CORPORATION, s. r. o. vo svojej výpovedi uviedol, že pre žalobcu vykonával služby. K uvedenému predložil vystavené faktúry, ktoré podpísal. Uviedol, že pracoval na strojoch žalobcu v priestoroch vo Sverepci, a to spolu s dvoma, niekedy troma ľuďmi zo spoločnosti ISOPAK, s. r. o. Bližšie tieto obchodné vzťahy opísal tak, že komunikoval priamo s konateľom žalobcu, výrobky jeho firma neprepravovala, nebola podpísaná písomná zmluva, služby poskytoval na základe jednej písomnej objednávky. Úhrady za služby boli vykonané bezhotovostne.

36. Svedok T. M., t. j. konateľ spoločnosti ISOPAK, s. r. o. uviedol, že spoločnosť PROFFESIONAL CORPORATION, s. r. o. nepozná, nikdy s ňou neobchodoval, nevyhotovil a nepodpísal predmetné faktúry, pečiatka nie je totožná s pečiatkou, fakturované služby nikdy nevykonal, nemá v majetku materiáľno-technické vybavenie nevyhnutné pre vykonávanie týchto prác. Hlavnou činnosťou spoločnosti je maloobchod a veľkoobchod.

37. Správca dane o výsledku daňovej kontroly vypracoval o. i. protokol č. 20825867/2015 zo dňa 14. septembra 2015, týkajúci sa zdaňovacích období január, marec - december 2013 (ďalej len „protokol“), ku ktorému žalobca doručil svoje vyjadrenie. Správca dane so žalobcom prerokoval dňa 03. decembra 2015 pripomienky k protokolu.

38. Následne správca dane doplnil dokazovanie výsluchom svedkov navrhnutých žalobcom, a to C. M., Bc. E. V., U. P.. Uvedení svedkovia sú osobami z odberateľských spoločností žalobcu, ktorí potvrdili, že od žalobcu objednávali služby spočívajúce vo výkonoch a službách, ktoré boli predmetom spornej fakturácie. Správca dane so žalobcom opätovne prerokoval dňa 10. júna 2016 pripomienky k protokolu.

39. Správca dane vo veci rozhodol rozhodnutím č. 103346119/2016 zo dňa 15. júna 2016. V

odôvodnení o. i. poukázal na to, že nebolo dostatočne preukázané, že zdaniteľné plnenia, t. j. služby spočívajúce v odihľovaní, rezaní závitov a zámočnických prácach boli reálne uskutočnené v deklarovanom rozsahu osobami uvedenými na týchto faktúrach, vystavených vyššie uvedenými dodávateľskými spoločnosťami. V nadväznosti na tieto závery mu bol potom správcom dane vyrubený rozdiel dane na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2013. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 104318940/2016 zo dňa 16. novembra 2016 tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil, pretože v danej veci nebolo dostatočne vyčerpávajúcim spôsobom preukázané, že spoločnosť PROFESSIONAL CORPORATION, s. r. o. platiteľovi skutočne dodala služby fakturované spornými faktúrami. Žalovaný uviedol, že dodávky služieb smerujúce k odberateľským spoločnostiam platiteľa nie sú hlavným dôvodom na neuznanie odpočítania dane, ale dôvodom neuznania je neuskutočnenie zdaniteľných obchodov osobami, ktoré vystavili faktúry, z ktorých si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane.

40. Správca dane a žalovaný uzavreli, že bolo dostatočne preukázané, že daňový subjekt PROFESSIONAL CORPORATION, s. r. o. vystupoval v predmetnom obchode ako „formálny dodávateľ“, ktorý deklaruje dodávky služieb. Aj napriek tomu, že C. P., konateľ tejto dodávateľskej spoločnosti, dodanie služieb potvrdil, jeho výpoveď bola vyhodnotená ako nepostačujúci dôkaz, keď jeho tvrdenie nepotvrdil konateľ spoločnosti ISOPAK, s. r. o. Práve naopak T. M. uviedol, že s C. P., resp. jeho spoločnosťou neobchodoval, sporné faktúry nepodpisoval, nevyhotovoval, a preto v účtovníctve spoločnosti ISOPAK, s. r. o. nie sú tieto faktúry evidované, zaúčtované. Poprel, že by spoločnosť ISOPAK, s. r. o. predmetné práce vykonala.

41. Kasačný súd poukazuje na to, že všeobecné dôkazné bremeno daňového subjektu vyplývajúce z daňového poriadku je v danom prípade modifikované právom Európskej únie. Správca dane a žalovaný nesprávne vychádzali iba z vnútroštátnych predpisov a vec neposúdili z hľadiska judikatúry Súdneho dvora Európskej únie a únieového práva v oblasti dane z pridanej hodnoty.

42. Boj proti podvodom, daňovým únikom a pred prípadným zneužitím systému dane z pridanej hodnoty, je cieľom uznaným a podporovaným smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (pozri rozsudok Súdneho dvora EÚ Bonik, C-285/11).

43. Právo na odpočítanie dane tak 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 takýmto 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 (pozri rozsudok Súdneho dvora EÚ Bonik, C-285/11, bod 40).

44. V danom prípade, aj ako vyplýva z výpovedí svedkov, žalobca disponoval materiálnou existenciou daňového plnenia, úhrady uskutočňoval bezhotovostne, pričom sporná transakcia u žalobcu nevykazuje známky daňového podvodu. Pochybností sa týkajú výlučne osoby dodávateľa, a to na základe skutočností, ktoré správca dane zistil v dodávateľskom reťazci dodávateľa žalobcu PROFESSIONAL CORPORATION, s. r. o. a z evidencií, ktoré nie sú dostupné žalobcovi ako daňovému subjektu. Za tejto situácie daňový subjekt vyčerpал svoje dôkazné bremeno. Žalovaný a správca dane sa zamerali na stav účtovnej evidencie u dodávateľov žalobcu. V danom prípade je však nevyhnutné zamerať sa na existenciu predmetného plnenia a osoby, ktoré ho vykonávali. Ako vyplýva z jednotlivých výpovedí, sporné práce boli vykonávané v priestoroch žalobcu v Sverepci o. i. C. P., t. j. konateľom spoločnosti PROFESSIONAL CORPORATION, s. r. o. spolu s dvoma alebo troma osobami zo spoločnosti ISOPAK, s. r. o. Bolo potrebné tieto osoby zistiť a overiť ich vzťah k dodávateľom žalobcu, pričom nemožno toto dôkazné bremeno prenášať na žalobcu. Tiež je nevyhnutné zistiť objednávky a dodacie

listy a kto preberal zdaniteľné plnenia. Poruchy v dodávateľskom reťazci u dodávateľov žalobcovho dodávateľa PROFFESIONAL CORPORATION, s. r. o., s ktorým žalobca ako daňový subjekt nebol v priamom právnom vzťahu, je potrebné vyhodnocovať podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ.

45. „Skutočnosti vymedzené v § 49 ods. 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení nemožno vyvodíť dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Tieto skutočnosti nemôžu tvoriť dôkazné bremeno daňového subjektu a ani nemôže z týchto skutočností daňový subjekt znášať dôkaznú núdzu. V tejto súvislosti možno poukázať na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), kde Súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami“ (viď rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011).

46. V posudzovanej veci kasačný súd dospel k zhodnému záveru ako senát 3S, ktorý na Najvyššom súde SR rozhodoval v totožnej veci týkajúcej sa tých istých účastníkov, len iného zdaňovacieho obdobia (október 2013), keď kasačnú sťažnosť žalovaného rozsudkom sp. zn. 3Sžfk/49/2017 zo dňa 27. septembra 2018 zamietol.

47. Kasačný súd s poukazom na horeuvedené závery považoval námietky žalovaného, vznesené v kasačnej sťažnosti, za nedôvodné, nakoľko ako správne uviedol krajský súd vo svojom rozhodnutí, poruchy v dodávateľskom reťazci u dodávateľov žalobcovho dodávateľa je potrebné vyhodnocovať podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ, a preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

48. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 175 ods. 1 a 2 SSP a § 467 ods. 1 SSP tak, že v konaní úspešnému žalobcovi priznal voči sťažovateľovi nárok na náhradu trov kasačného konania v plnom rozsahu.

49. O výške náhrady trov konania rozhodne krajský súd samostatným uznesením v súlade s § 175 ods. 2 a nasledujúce SSP.

50. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3 : 0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zák. č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.