

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 3Sžfk/10/2020  
Identifikačné číslo spisu: 2019200022  
Dátum vydania rozhodnutia: 20.05.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:2019200022.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu (spravodajca) a sudkýň JUDr. Eriky Čanádyovej a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobcu): KRON SK, s.r.o., Dolné suroviny 996/1, Senica, IČO: 36 256 561, právne zastúpeného Prosman a Pavlovič advokátska kancelária, so sídlom Hlavná 31, 917 01 Trnava, IČO: 36 865 281, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102323690/2018 zo dňa 23.11.2018, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/11/2019-226 zo dňa 02.10.2019 takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa (pôvodne žalobcu) proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/11/2019-226 zo dňa 2. októbra 2019 z a m i e t a.

Účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

### Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok („SSP“) zamietol správnu žalobu proti rozhodnutiu žalovaného č. 102323690/2018 zo dňa 23.11.2018, ktorým ako odvolací orgán podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava, (ďalej aj len „správca dane“) č. 100867146/2018 zo dňa 02.05.2018, ktorým určil správca dane žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie február 2013 v sume 28 970,10,- euro.

2. Správca dane nepriznal oslobodenia od dane v sume 186,50,- euro za intrakomunitárne dodanie tovaru podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj len „zákon o DPH“) v znení účinnom do 31.12.2013 z dodávateľskej faktúry č. 5130020 vystavenej žalobcom pre obchodnú spoločnosť KRON SK- CZ, s.r.o., so sídlom v Českej republike, s dátumom dodania tovaru 05.02.2013

(DTD-18 biela, dub, javor v objeme 179,68 m<sup>2</sup>, MDF 3 mm v objeme 34,78 m<sup>2</sup>, HR B.POD 575 bm, prac. dosky, tesniace lišty). V rámci daňovej kontroly nebolo bez pochybností preukázané dodanie fakturovaného tovaru na územie Českej republiky, v dôsledku čoho neboli splnené podmienky podľa § 43 zákona o DPH. Žalobca k uplatneniu oslobodenia predložil len faktúru, avšak nepredložil potvrdenie o prijatí tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou, nepredložil CMR (medzinárodný nákladný list), ani žiaden iný doklad o preprave tovaru. Ďalším dôvodom bolo neuznanie žalobcom uplatneného odpočítania dane z dodávateľských faktúr č. 2013010 s dátumom dodania dňa 28.02.2013; č. 2013012 s dátumom dodania dňa 28.02.2013; č. 2013014 s dátumom dodania dňa 28.02.2013; č. 2013018 s dátumom dodania dňa 20.02.2013 a č. 2013019 s dátumom dodania dňa 26.02.2013 za dodanie tovaru - smrekového reziva, ktoré boli bližšie špecifikované v rozhodnutiach daňových orgánov. V tomto prípade bolo po vykonaní preverenia deklarovaných zdaniteľných plnení spochybnené dodanie tovaru deklarovaným dodávateľom - obchodnou spoločnosťou DREVITECH, spol. s r.o., ktorá zanikla zlúčením a jej právnym nástupcom je odo dňa 22.04.2015 obchodná spoločnosť Sport Life, Hlavná 326, Dunajská Streda, IČO: 46 024 247 (ďalej aj len „Sport Life“).

3. Krajský súd neuznal námietku žalobcu vyčerpania jeho dôkazného bremena na účely dostatočného preukázania zdaniteľných plnení - dodanie smrekového reziva od deklarovaného dodávateľa, tým že predložil daňové doklady - faktúry s dodacími listami a evidenciu príjmu a výdaju na sklad z jeho účtovného programu, keďže vierohodnosť ním predložených listinných dôkazov sa v rámci daňovej kontroly nepotvrdila. Z obsahu administratívneho spisu a preskúmaných rozhodnutí nevyplýva bezpochybná verifikácia deklarovaných zdaniteľných plnení, pričom existuje pochybnosť najmä vo vzťahu k osobe deklarovaného dodávateľa predmetného tovaru. Zároveň sa nepotvrdila preprava deklarovaného tovaru a ani sa nezistil jeho pôvod, keďže prostredníctvom výpisu z bankových účtov dodávateľa žalobcu neboli v roku 2013 zaregistrované platby za nákup predmetného tovaru subdodávateľmi, ktorých označil svedok S.. Taktiež pokiaľ išlo o výpovede bývalej konateľky dodávateľa a svedka S., na ktoré žalobca poukazoval, tieto si odporovali v podstatných okolnostiach ekonomickej činnosti realizovanej dodávateľom v rozhodnom období. Bývalá konateľka nepotvrdila vystavovanie a podpisovanie sporných daňových dokladov, ani znalosť o prebiehajúcich obchodoch, o ktorých mala vedomosť len z počutia. Nezhodovali sa ani v množstve zamestnancov, v množstve motorových vozidiel vedených v hmotnom investičnom majetku dodávateľa. Nebolo preukázané ani, že svedok S. bol zamestnancom - výkonným riaditeľom dodávateľa resp. splnomocnený bývalou konateľkou na zastupovanie dodávateľa, pričom takéto plnomocenstvo príp. zmluva neboli predložené. Preukázanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia stavebnými denníkmi a objednávkami, ktoré mal mať k dispozícii konateľ žalobcu sa neuskutočnilo, keďže tieto nepredložil a nebolo ich možné overiť ani v účtovníctve a dokladoch právneho nástupcu dodávateľa.

4. Krajský súd odmietol aj námietku vo vzťahu k tomu, že skutočnosti ohľadom počtu zamestnancov dodávateľa a živnostníkov dodávajúcich sporné zdaniteľné plnenia, prípadne ohľadne počtu motorových vozidiel vo vlastníctve dodávateľa boli zabezpečované len zisteniami formálneho charakteru z evidencie príslušného správcu dane o evidencii a platbách preddavkov na daniach z príjmov zo závislej činnosti a na dani z motorových vozidiel. Poukázal na to, že tieto v kontexte s výpoveďou bývalej konateľky možno považovať za vierohodné. Poukázal aj na skutočnosť, že trasa pohybu deklarovaného motorového vozidla, zodpovedajúca deklarovaným zdaniteľným plneniam, sa v relevantnom čase prostredníctvom Národnej diaľničnej spoločnosti, a. s. (ďalej aj len „NDS“) nepotvrdila, pričom trasy nasnímané elektronickým mýtnym systémom sa nachádzali mimo trasy zdaniteľných plnení a rovnako aj mimo prevádzok žalobcu. Zároveň v elektronickom mýtnom systéme NDS neexistuje záznam o pohybe ani jedného z vozidiel na trase deklarovanej v kontrolovaných faktúrach alebo zápisniciach, ani prejazd týchto vozidiel kontrolnými bránami na deklarovanej trase v období február 2013. Krajský súd poukázal na to, že správca dane vyhovel požiadavke žalobcu aby vykonal opätovný výsluch svedka S., pričom výsledkom bola výpoveď, ktorá bola v rozpore s jeho skoršou výpoveďou, kedy uviedol iný spôsob nadobudnutia tovaru od subdodávateľov, pričom tento taktiež nepreukázal dokladmi a rozpor nevysvetlil. Bol objektívne spochybnený reálny základ zdaniteľného plnenia priamo medzi deklarovaným dodávateľom a žalobcom, a nie len na predchádzajúcich odberateľsko-dodávateľských stupňoch zdaniteľných plnení, v dôsledku čoho nie je potrebné preukazovanie vedomosti žalobcu o jeho účasti na

podvodnom konaní alebo na zneužití práva, keďže práve ním deklarované prijaté zdaniteľné plnenia nespĺňajú podmienky podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH.

5. Vo vzťahu k namietanému vyhodnoteniu zisteného skutkového stavu a k námietke neprimeraného prenosu dôkazného bremena na žalobcu krajský súd uviedol, že 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, ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Preto sa požaduje preukázanie ich existencie a ich splnenie. Daňový subjekt musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar alebo služby (práce) reálne dodané v deklarovanom množstve a v čase a spôsobom deklarovaným na daňových dokladoch, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Daňový subjekt má v tejto súvislosti povinnosť účtovať a viesť evidenciu, preto sa na tieto skutočnosti vzťahuje jeho dôkazná povinnosť. 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. V danom prípade si žalobca musel byť vedomý následkov svojho nie príliš zodpovedného konania vo vzťahu k deklarovanému dodávateľovi. Bez toho, aby mal k dispozícii splnomocnenie pre osobu oprávnenú konať v mene dodávateľskej obchodnej spoločnosti, s touto konal. Na účely preukázania zodpovedného prístupu by sa mal vo vlastnom záujme snažiť, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získať dôkazy o tom, že bol uskutočnený, aby o jeho realizácii v budúcnosti nemohli vzniknúť akékoľvek pochybnosti. V tomto prípade bolo potrebné, aby žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov tak, ako sú uvedené na predkladaných daňových dokladoch, bude spochybnené.

6. Z vykonaného dokazovania mal za preukázané, že v prejednávanej veci absentuje reálny základ, najmä vo vzťahu k osobe platcu DPH, ktorý mal žalobcovi preverovaný tovar dodať, čo vedie k správnosti záveru o nesplnení zákonných podmienok na vznik nároku žalobcu a objektívnej pochybnosti o vierohodnosti účtovnej evidencie vedenej žalobcom. Vyhodnotenie získaných dôkazov a zisteného skutkového stavu správcom dane v ich vzájomných súvislostiach pre účely posúdenia existencie zákonných podmienok na odpočet dane za prijaté sporné zdaniteľné plnenia zhodnotil ako logické a správne, nevybočujúce z medzí správnej úvahy.

7. K intrakomunitárnemu dodaniu tovaru vyplývajúcejmu z faktúry č. 5130020 zo dňa 05.02.2013, ktoré na účely oslobodenia od dane podľa § 43 zákona o DPH nebolo uznané poukázal na koncentračnú zásadu, v zmysle ktorej nevyhľadáva za žalobcu dôvody nezákonnosti napadnutého rozhodnutia a teda príčiny tohto neuznania skúmať nemohol. Zákonnosť napadnutého rozhodnutia mohol skúmať výlučne v medziach a v rozsahu konkrétne uplatnených žalobných bodov.

8. Žalobca ako sťažovateľ podal v zastúpení advokátom, včas kasačnú sťažnosť a navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutia žalovaného a správcu dane zruší a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie, alebo aby rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Namíeta dôvodmi podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP. Pridrží sa žalobných dôvodov, pričom namíeta najmä zmatečnosť napadnutého rozhodnutia, z ktorého podľa jeho názoru nie je zrejmé, čo je dôvodom pre neuznanie odpočtu dane a odôvodnenie rozhodnutia správcu dane považuje za nezrozumiteľné a máťuce. Podľa správcu dane mal získať daňové zvýhodnenie, čo však neodôvodnil dostatočne a presvedčivo a nevysvetlil, ktorá zo spoločností mala porušiť neutralitu DPH. Namíeta prenos dôkazného bremena, ktoré malo v prípade preukázania účasti na podvode zaťažovať správcu dane. Keďže mal porušiť ustanovenia zákona o DPH, nemohlo podľa jeho názoru dôjsť k zneužití práva, pretože pri tomto nedochádza k takému porušeniu. Krajský súd sa s touto námietkou nevysporiadal, keďže len konštatoval nesplnenie podmienok zákona o DPH. Z rozhodnutí daňových orgánov nevyplýva, akým spôsobom mal sťažovateľ zneužiť právo a aké daňové zvýhodnenie mal získať. O zneužití práva ide vtedy, keď ekonomické činnosti nemôžu mať iné objektívne vysvetlenie ako dosiahnutie daňového zvýhodnenia. Sťažovateľ však namíeta, že preukázal reálny výkon ekonomickej

činnosti a ani materiálna existencia tovaru nie je sporná. Všetky obchodné transakcie boli vykonané za účelom dosiahnutia primeraného zisku, mali hospodárske opodstatnenie a nie je si vedomý, že by bol súčasťou reťazca, ktorého cieľom by bolo získanie daňového zvýhodnenia.

9. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na argumentácii uvedenej v jeho rozhodnutí a rozhodnutí správcu dane, ako aj vo vyjadrení k žalobe. K námietke, že nie je zrejmé, čo bolo dôvodom pre neuznanie odpočtu DPH uviedol, že správca dane zistil, že dodanie tovarov, deklarovanych na sporných faktúrach nebolo preukázané, pričom predmetné faktúry reálnosť dodania nepotvrdzujú. Tým, že sa reálnosť dodania nepotvrdila, nevznikla daňová povinnosť a preto ak bolo v tejto súvislosti uplatnené odpočítanie DPH došlo k porušeniu ustanovení zákona o DPH. Poukázal na bod 72 rozsudku krajského súdu, podľa ktorého, v prípade ak bol objektívne spochybnený reálny základ zdaniteľného plnenia medzi deklarovaným dodávateľom a sťažovateľom, a nie len na predchádzajúcich odberateľsko-dodávateľských stupňoch zdaniteľných plnení, nie je potrebné preukazovanie vedomosti sťažovateľa o jeho účasti na podvodnom konaní alebo na zneužití práva, keď práve ním deklarované zdaniteľné plnenia nespĺňajú podmienky podľa zákona o DPH. Poukázal na bod 83 rozsudku krajského súdu najmä v súvislosti s absenciou reálneho základu daňových dokladov, ktoré sťažovateľ predložil. Vo vzťahu k odôvodneniu porušenia podmienok zákona o DPH odkázal na bod 76 napadnutého rozsudku a vo vzťahu k otázke spojenej s preverovaním intrakomunitárneho dodania tovaru na bod 91 rozsudku krajského súdu, s ktorými sa v plnej miere stotožnil.

10. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), 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 SSP) a kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

11. Preskúmaním veci kasačný súd zistil, že kľúčovou otázkou pre posúdenie veci je preukázanie naplnenia podmienok pre uplatnenie si odpočtu DPH a s tým súvisiace unesenie dôkazného bremena zo strany sťažovateľa, resp. jeho prípadný prenos na správcu dane. S poukazom na obsah spisu s týmto však bezprostredne súvisí aj čiastková otázka viažuca sa k tomu, či sťažovateľ prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti za účelom zabránenia tomu, aby bolo reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov, tak ako sú deklarované prostredníctvom daňových dokladov, spochybnené.

12. Kasačný súd má za preukázaný skutkový stav zistený daňovými orgánmi. Z odôvodnení rozhodnutí daňových orgánov je zrejmé, že vo vzťahu k odpočtu DPH sťažovateľ nepreukázal reálne dodanie tovaru deklarovaným dodávateľom - obchodnou spoločnosťou DREVITECH, spol. s r. o., v dôsledku čoho nespĺnil podmienky pre uplatnenie si nároku na odpočet DPH ustanovené zákonom o DPH. S poukazom na bod 76 rozsudku krajského súdu, s ktorým sa kasačný súd v plnej miere stotožňuje, treba zdôrazniť, že napriek tomu, že sťažovateľ predložil formálne doklady, tieto ešte samy o sebe nepreukazujú splnenie hmotnoprávných podmienok uvedených v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Z citovaných ustanovení vyplýva, že daňový subjekt je povinný na jednej strane predložiť formálne doklady, avšak zároveň je povinný a v tomto smere aj znáša dôkazné bremeno, preukázať, že zdaniteľné obchody, tak ako sú deklarované predmetnými formálnymi dokladmi sa aj reálne uskutočnili. Reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov v tomto prejednávanom prípade zahŕňa na jednej strane preukázanie reálneho dodania tovaru, (v stanovenom množstve, čase a stanoveným spôsobom) a na strane druhej preukázanie, že tento tovar bol dodaný deklarovaným dodávateľom.

13. Z výpovedí svedkov, šetrenia daňových orgánov a ostatných skutočností v administratívnom spise však vyplynulo, že toho času-konateľka dodávateľa poprela vystavenie samotných formálnych dokladov, nepreukázalo sa, že p. S., ktorý jednal so sťažovateľom o obchode by bol oprávnený zastupovať dodávateľa, ďalej sa zistilo, že dodávateľ v rozhodnom čase nedisponoval zamestnancami alebo motorovými vozidlami, ktoré mali byť využité na účely dodania tovaru. Nepreukázal sa ani pôvod

tovaru, ktorý dodávateľ mal dodať sťažovateľovi, keďže p. S. uviedol v rozpore so svojim skorším tvrdením iných subdodávateľov, pričom k tomuto nepredložil žiadne dôkazy. Tvrdenia sťažovateľa nebolo možné overiť ani v účtovnej evidencii právneho nástupcu dodávateľa sťažovateľa, keďže tento bol nekontaktný. Vzhľadom na uvedené sťažovateľ nepreukázal reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu a teda bol objektívne spochybnený reálny základ zdaniteľného plnenia priamo medzi deklarovaným dodávateľom a sťažovateľom.

14. Pokiaľ ide o zodpovedanie otázky dôkazného bremena, kasačný súd sa stotožňuje s konštatovaním krajského súdu v bode 72 rozsudku, z ktorého vyplýva, že toto nesie sťažovateľ, keďže daňové orgány preverujú správnosť výšky priznanej daňovej povinnosti a uplatnených nárokov na odpočet dane, avšak nie je ich povinnosťou zisťovať a preukazovať, ako sa deklarované zdaniteľné obchody v skutočnosti odohrali. Vo všeobecnosti dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia zaťažuje predovšetkým daňový subjekt, avšak v súvislosti s právom EÚ (vrátane judikatúry Súdneho dvora), tak ako boli špecifikované aj v bodoch 79 a 80 rozsudku krajského súdu existujú situácie, kedy je potrebné preukazovanie vedomosti sťažovateľa o jeho účasti na podvodnom konaní alebo na zneužití práva zo strany daňového orgánu. V tejto súvislosti je však možné požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky rozumné opatrenia, ktoré možno od neho požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na takomto konaní.

15. V prejednávanej veci bol však na podklade šetrenia daňových orgánov spochybnený reálny základ zdaniteľného plnenia priamo medzi deklarovaným dodávateľom a sťažovateľom, a to aj v rámci subdodávateľských stupňov zdaniteľných plnení. V tomto smere sa tak možno v plnej miere stotožniť s bodom 72 rozsudku krajského súdu, že nebolo preukázané splnenie podmienky podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH a teda nie je ďalej potrebné preukazovanie vedomosti sťažovateľa o jeho účasti na podvodnom konaní alebo na zneužití práva.

16. O trovách kasačného konania rozhodol podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s ustanoveniami § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov kasačného konania z dôvodu neúspechu v kasačnom konaní a žalovanému nárok na náhradu trov konania zo zákona nevyplýva.

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

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.