

|                            |                                |
|----------------------------|--------------------------------|
| Súd:                       | Najvyšší súd SR                |
| Spisová značka:            | 2Sžf/45/2014                   |
| Identifikačné číslo spisu: | 5013201094                     |
| Dátum vydania rozhodnutia: | 16.12.2015                     |
| Meno a priezvisko:         | JUDr. Elena Kováčová           |
| Funkcia:                   | sudca                          |
| ECLI:                      | ECLI:SK:NSSR:2015:5013201094.1 |

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Kataríny Benczovej a Mgr. Petra Melichera, v právnej veci žalobcu: SOTEKO, s.r.o., so sídlom M. Dulu 18/60, 036 08 Martin, IČO: 31 620 906, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo SR, Lazovná č. 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. k. 1100308/1/490436/2013 zo dňa 14.10.2013, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/141/2013-48 zo dňa 8. apríla 2014 v spojení s opravným uznesením č. k. 20S/141/2013-53 zo dňa 22. apríla 2014, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/141/2013-48 zo dňa 8. apríla 2014 v spojení s opravným uznesením č. k. 20S/141/2013-53 zo dňa 22. apríla 2014 p o t v r d z u j e .

Účastníkom súd náhradu trov odvolacieho konania nepriznáva.

### Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline zamietol žalobný návrh zo dňa 9.12.2013, ktorým sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného č. k. 1100308/1/490436/2013 zo dňa 14.10.2013 potvrdzujúceho rozhodnutie správcu dane, ktorým určil žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2012 uplatnený nadmerný odpočet DPH o sumu 21.800 eur, a priznal nadmerný odpočet v sume 2.257,18 eur. K zníženiu nadmerného odpočtu došlo v súvislosti s neuznaním nároku na odpočítanie dane podľa faktúry č. 052012001 zo dňa 31.1.2012 ktorou dodávateľ FLODA s.r.o. Bratislava fakturoval žalobcovi zabezpečenie reklamnej kampane v Rádiu ZET v období 7.2.2011 - 31.1.2012, za cenu 144.000 eur z čoho DPH predstavovala 24.000 eur. Opravným uznesením č. k. 20S/141/2013-53 zo dňa 22. apríla 2014 opravil pochybenie v písomnom vyhotovení spočívajúce v upresnení dátumu vyhlásenia rozsudku.

Krajský súd bol pri svojom rozhodovaní viazaný rozsahom žalobných dôvodov (v zásade zhodných s odvolacími dôvodmi v správnom konaní) poukazujúcimi na predloženie dôkazov preukazujúcich oprávnenosť nároku na odpočítanie dane - zodpovedajúce účtovné doklady žalobcu aj spoločnosti

FLODA s.r.o., nepreukázanie záveru o nedôvodnosti zvýšenia ceny v poslednom článku obchodu, nepreukázanie závislosti medzi žalobcom a spoločnosťami FLODA s.r.o. ani Telegraf Media s.r.o., právo poctivého obchodníka na odpočítanie dane aj keď nakúpil od nepoctivého obchodníka, neuvedenie zistení a úvah, ktoré by odôvodňovali vykonané skrátenie dane.

V rozsudku odôvodnil stotožnenie sa s právnym vyhodnotením nespochybnených skutkových zistení a dôkazov vykonaných v daňovom konaní, keď v kontrolovanom reťazci obchodných spoločností ZET Rádio s.r.o. - Telegraf Media, s.r.o. - FLODA s.r.o. - SOTEKO s.r.o. došlo v súvislosti s poslednou dodávkou v reťazci (od FLODA s.r.o. fakturovanou žalobcovi faktúrou 052012001) k zneužitiu systému odpočítania DPH. Vychádzal zo zistenia, že nebol preukázaný žiaden iný rozumný dôvod, aby za nezmenenú a nezhodnotenú dodávku plnenia, ktoré FLODA s.r.o. nadobudla od Telegraf Media s.r.o. za sumu 12.000 eur základ dane + 2.200 eur DPH, účtovala žalobcovi ako odberateľovi 120.000 eur základ dane + 24.000 eur DPH. Za dôvodný teda považoval iba nárok na odpočet dane vo výške 2.200 eur, zodpovedajúci DPH fakturovanej spoločnosti FLODA s.r.o., ktorej zapojenie do obchodného reťazca vyhodnotil ako fingované, za účelom zneužitia práva. Žalobca ktorý bol účastníkom obchodných jednaní medzi ZET Rádiom s.r.o. (vytvorilo a zrealizovalo kampaň pre žalobcu na základe objednávky Telegraf Media s.r.o. za sumu 10.000 eur základ dane + 2.000 eur DPH), Telegraf Media s.r.o. (vyfakturoval zabezpečenie reklamnej kampane spoločnosti FLODA s.r.o. za 11.000 eur + 2.200 DPH), pri ktorých boli dojednané podstatné náležitosti obchodu vedel, že od počiatku nebola FLODA s.r.o. účastníkom obchodu, mal si preveriť obsah nakúpenej služby už vzhľadom na kúpnu cenu, ktorú v tejto situácii žalobca zaplatil, sa nemohol domáhať ochrany svojho dobromyseľného postupu v zmysle záverov rozsudku C-355/03 (Optigen).

Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonom stanovenej lehote odvolanie žalobca a žiadal, aby Najvyšší súd SR rozsudok krajského súdu ako nezákonný zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Za situácie keď nie je sporné, že k zdaniteľnému plneniu došlo a odpočítanie dane je spochybnené len z dôvodu, že žalobca nakúpil tovar od sprostredkovateľa, ktorý si mnohonásobne zvýšil kúpnu cenu, považoval právny názor krajského súdu že hlavným cieľom fakturácie medzi FLODA s.r.o. a SOTEKO s.r.o. bolo bezdôvodné zvýšenie ceny s cieľom čerpať odpočet dane vo forme nadmerného odpočtu, vedúci k zneužitiu práva, za nedostatočne odôvodnený. Zákon o DPH nijakým spôsobom neukladá povinnosť platiteľovi dane preverovať si tvorbu cien u svojich obchodných partnerov, žalobca nebol povinný preukazovať dôvod navýšenia ceny reklamnej kampane u svojho priameho dodávateľa oproti cene kampane fakturovanej prvým dodávateľom. Poukázal na závery rozsudku ESD C-80/11 Mahagében a judikáciu k otázke vyčerpania vlastného dôkazného bremena žalobcu v situácii, keď žalobcom predložené dôkazy existencie materiálneho plnenia neboli žalovaným ani súdom spochybnené. Na žalobcu nemožno preniesť žalobné bremeno v súvislosti s prípadným daňovým podvodom v predchádzajúcej alebo následnej transakcii, o ktorom platca dane nevedel alebo nemohol vedieť. Súdom tvrdená vedomosť žalobcu o tom, že žalobca mohol vedieť o navýšení ceny je len domnienkou, o ktorej súd nevedel, ako k nej dospel. Zdôraznil nepripustnosť rozširovania dôkazného bremena žalobcu ak daňovníka, na preukazovanie skutočností ktoré sú povinné preukazovať iné subjekty, v danom prípade dôkazné bremeno viazuje na správnom orgáne.

Žalovaný vo svojom vyjadrení k odvolaniu žiadal napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdiť s tým, že zotrváva na argumentoch obsiahnutých v písomnom vyjadrení k žalobe.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 OSP preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, bez nariadenia pojednávania, podľa § 250ja ods. 2 a § 214 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP s tým, že deň verejného 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) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné vyhovieť. Rozsudok bol verejne vyhlásený podľa § 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP.

Podľa § 244 ods. 1 O.s.p. v správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných

prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

Podľa § 49 zák. č. 222/2004Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom k 31.12.2012

(1) Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

(2) Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom k 31.12.2012

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.

Podľa § 3 ods. 3 zák. č. 563/2009 Z. z. 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.

Podľa § 63 zák. č. 563/2009 Z. z. Daňového poriadku

(1) Ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu 2) možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak.

(2) Rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci 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.

(5) 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.

Ako vyplýva z administratívneho spisu ako i z dôvodov napadnutého rozsudku krajského súdu, spornosť rozhodnutia sa týka z právneho vyhodnotenia dôvodnosti nároku na odpočet DPH v zmysle § 49 zák. č. 222/2004 Z. z. uplatneného žalobcom ako posledným článkom v obchodnom prípade realizovanom v rámci z reťazca spoločností ZET Rádio s.r.o. - Telegraf Media, s.r.o. - FLODA s.r.o. - SOTEKO s.r.o., ktorým bola pre žalobcu realizovaná dodávka reklamnej kampane SOTEKO 2/11 až 1/12 prostredníctvom spoločnosti ZET Rádio s.r.o. , pričom táto ju fakturovala objednávateľovi Telegraf Media s.r.o. za sumu 10.000 eur základ dane + 2.000 eur DPH , tento zabezpečenie reklamnej kampane vyúčtoval sumou 11.000 eur základ dane + 2.200 DPH spoločnosti FLODA s.r.o., ktorá následne účtovala žalobcovi ako odberateľovi 120.000 eur základ dane + 24.000 eur DPH. Je nesporné, že k žiadnemu reálnemu rozšíreniu resp. zhodnoteniu pôvodného predmetu dodávky v rámci týchto ďalších transakcií nedošlo. Za oprávnené bolo možné považovať navýšenie ceny spoločnosťou Telegraf Media s.r.o., ktorá v obchodnom prípade vystupovala ako sprostredkovateľ vo vzťahu k realizátorovi predmetu diela, spoločnosti ZET Rádio s.r.o.. Následný postup na úseku spolupráce subjektov FLODA s.r.o. a žalobcom považoval správca dane aj žalovaný za postup smerujúci k zneužitiu systému odpočítania DPH, nakoľko nebol preukázaný žiaden iný rozumný dôvod, aby za nezmenenú a nezhodnotenú dodávku plnenia, ktoré FLODA s.r.o. nadobudla od Telegraf Media s.r.o. za sumu 12.000 eur základ dane + 2.200 eur DPH, účtovala žalobcovi ako odberateľovi 120.000 eur základ dane + 24.000 eur DPH.

Za dôvodný teda považoval Najvyšší súd SR u žalobcu iba nárok na odpočet dane vo výške 2.200 eur, zodpovedajúci DPH fakturovanej spoločnosti FLODA s.r.o., ktorej zapojenie do obchodného reťazca vyhodnotil ako fingované, za účelom zneužitia práva. Žalobca ktorý bol účastníkom obchodných jednaní medzi ZET Rádiom (vytvorilo a zrealizovalo kampaň pre žalobcu na základe objednávky Telegraf Media s.r.o. za sumu 10.000 eur základ dane + 2.000 eur DPH), Telegraf Media s.r.o. (vyfakturoval zabezpečenie reklamnej kampane spoločnosti FLODA s.r.o. za 11.000 eur + 2.200 DPH) pri ktorých boli dojednané podstatné náležitosti obchodu vedel, že od počiatku nebola FLODA s.r.o. účastníkom obchodu, mal si preveriť obsah nakúpenej služby už vzhľadom na kúpnu cenu, ktorú zaplatil. Žalobca sa teda nemohol domáhať ochrany svojho dobromyseľného postupu. Na tomto závere nič nezmenili odvolacie dôvody poukazujúce na formálne splnenie podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 a 51 zák. č. 222/2004 Z. z., skutočnosť, že zákon o DPH neobsahuje termíny ako obchodné reťazce a primerané ceny a tvrdenie že nebolo zdôvodnené na základe akého právneho predpisu určil správca dane svoj odpočet.

Krajský súd v odôvodnení rozhodnutia reagujúcim na uvádzané žalobné dôvody považoval za rozhodujúce preukázanie, že v sledovanom obchodnom reťazci bola preukázaná dôvodnosť navýšenia pôvodnej ceny plnenia iba v prípade spoločnosti Telegraf Media s.r.o., ktorá na základe zmluvy o zabezpečení reklamy zo dňa 4.2.2012 toto pre žalobcu zabezpečila prostredníctvom spoločnosti ZET Rádio s.r.o., sprostredkovala aj jednanie medzi týmito subjektmi, ňou uplatnená DPH je dôvodná a v takejto výške považoval za dôvodnú aj DPH oproti DPH nárokovanej žalobcom vo výške 24.000 eur. Správca dane preto logicky upravil celkový uplatnený nadmerný odpočet 24.057,18 eur o 21.800 (rozdiel 24.000 - 2.200) na sumu 2.257,18 eur. Nie je možné zohľadniť formálne zapojenie spoločnosti FLODA s.r.o., ktorá nebola fakticky nijako zainteresovaná na tomto obchode. Predmetná faktúra bola vystavená na základe zmluvy o zabezpečení reklamy zo 4.2.2011, podľa ktorej táto spoločnosť mala povinnosť spracovať, vytvoriť a zabezpečiť reklamnú propagáciu, reklamné produkty prostredníctvom rozhlasovej stanice Rádio ZET, pričom podkladom faktúry boli mediaplány od jej dodávateľa Telegraf Media s.r.o., úplne totožné s tými, ktoré vyhotovila spoločnosť rádio ZET s.r.o. pre Telegraf Media s.r.o. a faktúra bola žalobcovi vystavená v ten istý deň, ako Telegraf Media s.r.o. fakturovala „reklamnú kampaň SOTEKO“ spoločnosti FLODA s.r.o. Je evidentné, že fakturácia medzi spoločnosťami FLODA s.r.o. a SOTEKO s.r.o. nemala žiadne ekonomické opodstatnenie bola vytvorená umelo s cieľom získania nadmerného odpočtu DPH. Nakoľko podmienkou existencie zneužitia práva nie je vzájomná závislosť dotknutých strán, je irelevantná vzájomná nezávislosť týchto subjektov. Rozhodnutie žalovaného vyhodnotil krajský súd ako vecne správne a dostatočne odôvodnené, rešpektujúce platnú právnu úpravu ako aj judikatúru Súdneho dvora EÚ, bežne operujúcu s pojmom zneužitie práva.

Podľa názoru Najvyššieho súdu SR krajský súd dostatočne a vecne správne odôvodnil svoj právny názor, považujúci za dostatočne preukázané, že účtovná transakcia, ktorá bola podkladom pre uplatnenie sporného odpočtu nemá žiadne ekonomické opodstatnenie a vzhľadom na všetky okolnosti prípadu predstavuje nedovolené zneužitie práva spočívajúce v umelom plnení medzi závislými osobami bez objektívneho hospodárskeho dôvodu, za účelom získania daňovej výhody, v zmysle rozsudku C-255/02 Halifax. K tvrdeniu, že v konaní nebolo preukázané, že medzi žalobcom a jeho dodávateľom, ani predchádzajúcim dodávateľom sa jednalo o závislé osoby krajský súd správne poukázal na to, že podmienkou pre vyhodnotenie konania ako zneužitie práva nie je nevyhnutne to, že sa musí jednať o závislé osoby (napr. v zmysle personálneho prepojenia firiem). Najvyšší súd SR sa v celom rozsahu stotožňuje s dôvodmi napadnutého rozhodnutia (§ 219 ods. 2 O.s.p.).

Pokiaľ sa žalobca domáhal ochrany v zmysle záverov rozsudkov Mahagében C-80/11 a Dávid C-142/11, zdôrazňujúc že zákon mu neukladá povinnosť preverovať tvorbu cien u svojich partnerov a požadujúc ochranu dobromyseľného nadobúdateľa tovaru za ktorý zaplatil vyfakturovanú cenu, ani Najvyšší súd SR to nepovažuje za legitímny nárok, nakoľko žalobca ako podnikateľ podnikajúci s odbornou starostlivosťou si musel a mal byť vedomý toho, že ak v obchodnom styku nadobúda tovar od iného subjektu, ako je tvorca diela a pôvodný dodávateľ (ZET Radio s.r.o. dodávajúci tovar pre žalobcu na základe objednávky sprostredkovateľa Telegraf Media) mala by byť takáto transakcia reálne ekonomicky odôvodnená (napr. úprava diela) inak hrozí riziko, že dodanie tovaru prípadne súvisiaca účtovná

transakcia môžu byť spochybňované. V tom prípade nepostačuje na unesenie dôkazného bremena predloženie formálne perfektných účtovných dokladov, zvlášť v situácii, keď cena pri tejto objektívne neodôvodnenej transakcii bola neprimerane a bez akéhokoľvek odôvodnenia zvýšená. Vyššie uvedeným je preukázané, že žalobca mohol vedieť, resp. s vyvinutím minimálnej iniciatívy vo vzťahu k svojmu obchodnému partnerovi a subjektu s ktorým rokoval (ZET Rádio s.r.o.) sa mohol dozvedieť, že cena bola niekoľkonásobne zvýšená. Dôvodné pochybnosti o legálnosti celého postupu mohol dokonca získať aj vtedy, ak by na otázky ohľadne tejto skutočnosti nedostal žiadne informácie. Nie je preto dôvodná námietka, že v rozpore s ustálenou judikatúrou bolo na neho prenášané dôkazné bremeno, týkajúce sa vzťahov medzi jeho dodávateľom (FLODA s.r.o.) a subdodávateľmi, nakoľko žalobca minimálne mohol vedieť o tom, že práve transakcia týkajúca sa ním uplatneného nároku na odpočet DPH je alebo môže byť zaťažená daňovým podvodom.

Vierohodnosť jeho obrany spočívajúce v nevedomosti o pôvodnej cene diela a dobromyseľnosti je zásadne spochybnená aj tým, že podľa vyjadrenia svedka M. sa začiatkom roka 2011 uskutočnilo na podnet sprostredkovateľa Telegraf Media s.r.o. stretnutie dodávateľa ZET Rádio a konečného odberateľa SOTEKO s.r.o. ohľadne obsahu a rozsahu kampane. Len z tejto skutočnosti muselo byť žalobcovi zrejmé, že reálny dôvod na účtovné zapojenie ďalšieho článku do obchodného reťazca nie je.

K tvrdeniu o nezákonnom prenášaní dôkazného bremena na žalobcu najvyšší súd pripomína, že žalobcovo dôkazné bremeno spočíva okrem predloženia formálne správnych a úplných dokladov aj z preukázania, že nimi bolo fakturované reálne dodanie tovaru alebo služby t. j. dodanie tovaru alebo služby na základe ekonomicky opodstatnenej transakcie, s výnimkou prípadov, keď dobromyseľný odberateľ vzhľadom na okolnosti ani nemohol vedieť, že by sa mohlo jednať o podvodné konanie smerujúce k zneužitiu práva. Takýto výklad je kompatibilný aj s ustálenou judikatúrou, vrátane žalobcom zmieňovaných rozsudkov rozsudkov C-354/03 Optigen, C-353/03 Fulcrum Electronics, C-484/03 Bond House.

Najvyšší súd Slovenskej republiky vzhľadom na uvedené skutočnosti napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania Najvyšší súd postupom v zmysle § 224 ods. 1 a § 250k O.s.p. rozhodol tak, že ju nepriznal žiadnemu z účastníkov nakoľko žalobca bol procesne neúspešný a procesne úspešnému žalovanému zákon v konaní podľa druhej hlavy Piatej časti O.s.p. priznanie náhrady trov konania neumožňuje.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.