

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžf/95/2016  
Identifikačné číslo spisu: 3014200981  
Dátum vydania rozhodnutia: 12.12.2017  
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:3014200981.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu Ing. JUDr. Miroslava Gavaleca PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: MEDIN Plus, s. r. o., Kostolná - Záriečie 149, IČO : 36 328 855, zastúpený: JUDr. Eugen Kostovčík, advokát, Gelnická 33, Košice proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/286/2014-67 zo dňa 11. mája 2016, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/286/2014-67 zo dňa 11. mája 2016 vo výroku o veci samej potvrdzuje.

Vo výroku o trovách konania rozsudok krajského súdu mení tak, že žalovaný je povinný nahradiť žalobcovi trovy konania v sume 1.049,90 € na nákladoch právneho zastúpenia a v sume 70 € na súdnom poplatku, na účet právneho zástupcu žalobcu, do 30 dní od právoplatnosti rozsudku.

Žalovaný je povinný nahradiť žalobcovi trovy odvolacieho konania v sume 181,90 €, na účet právneho zástupcu žalobcu, do 30 dní od právoplatnosti rozsudku.

### Odôvodnenie

I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Na základe výsledkov daňovej kontroly vykonanej u žalobcu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „daň“, alebo „DPH“) a na dodržiavanie zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o

DPH“), ktoré zhrnul vo vyhotovenom protokole z daňovej kontroly č. 9301402/5/1011215/2014/Jud zo dňa 18.03.2014, vydal Daňový úrad Trenčín (ďalej len „správca dane“) rozhodnutie č. 9301402/5/1573981/2014/Jud zo dňa 23.04.2014, ktorým určil žalobcovi rozdiel dane za zdaňovacie obdobie september 2012 vo výške 315.732,60 eur, a to znížením nadmerného odpočtu zo sumy 153.753,50 eur a vyrubení vlastnej daňovej povinnosti v sume 161.979,10 eur.

2. Rozhodnutie odôvodnil zistením, že v predmetnom zdaňovacom období žalobca porušil § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ a § 51 zákona o DPH tým, že si uplatnil odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa WELLFIN, s. r. o. Bratislava za dodávku repky olejnej (úroda 2011, 2012), pri ktorej neboli preukázané skutočnosti, týkajúce sa pôvodu a reálnej existencie tovaru, a zároveň porušil § 45 ods. 1 písm. a/ a § 69 ods. 1 zákona o DPH, keď si uplatnil oslobodenie od dane ako prvý dodávateľ z tovaru, ktorý nebol prepravený k druhému odberateľovi. Podľa rozhodnutia žalobca porušil aj § 49 ods. 5 zákona o DPH tým, že si uplatnil právo na odpočítanie dane z pohonných látok z celkovej hodnoty nakúpeného tovaru.

3. Na základe odvolania žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 1100306/1/412407/2014/5051 zo dňa 17.09.2014 rozhodnutie správcu dane potvrdil. Poukázal na zistenia správcu dane, podľa ktorých mal žalobca tovar nakúpiť od spoločnosti WELLFIN, s. r. o. Bratislava a ďalej ho predať v rámci trojstranného obchodu podľa § 45 ods. 3 zákona o DPH prvému odberateľovi PROTECO Praha, spol. s r. o. z Českej republiky a dodať ho druhému odberateľovi KLANEX Kft. do Maďarska a tiež českej spoločnosti AGRONA, a. s. Prepravu tovaru mala zabezpečiť dodávateľská spoločnosť WELLFIN, s. r. o. prostredníctvom maďarských prepravcov PLATINA STAR a AMMINPEX Kft. Preprava mala byť realizovaná kamiónmi, podľa zistení správcu dane však väčšina evidenčných čísel vozidiel uvedených v prepravných dokladoch patrí osobným autám a preverovaní majiteľa nákladných áut, resp. prepravcovia popreli akúkoľvek spoluprácu s ktoroukoľvek do predaja repky zapojenou spoločnosťou. Sám žalobca podľa zistení správcu dane tovar nevidel, neskontroloval, nebol pri jeho nakladaní ani vykladaní a nemal vedomosti o vykonanej preprave. Konateľ spoločnosti KLANEX Kft. spoločnosť žalobcu nepoznal, nevedel, že do transakcie boli zapojené okrem spoločnosti PROTECO Praha, spol. s r. o. nejaké iné spoločnosti.

4. Daňové orgány konštatovali, že k dodaniu tovaru nedošlo a nebola splnená ani podmienka trojstranného obchodu podľa § 45 zákona o DPH, nakoľko druhý odberateľ spoločnosť KLANEX Kft. podľa zistení správcu dane tovar nevyložil v Maďarsku, ale tento bol rovnakými dopravnými prostriedkami dopravený naspäť na Slovensko. Žalovaný uzavrel, že plnenie deklarované zo strany dodávateľa pre žalobcu a zároveň plnenie deklarované na faktúrach, na ktorých sú uvedené tuzemské spoločnosti ako dodávateľa tovaru, majú čisto umelý charakter s cieľom získať odpočítanie dane. Žalobca získal daňovú výhodu tým, že si uplatnil odpočítanie dane z dodania tovaru, ktorý mal následne vyviezť v rámci trojstranného obchodu do Maďarska. Vývoz tovaru sa však nepreukázal, druhý odberateľ uviedol, že tovar v Maďarsku vyložený nebol, ale mal sa vrátiť na Slovensko.

## II.

Konanie pred krajským súdom

### A/ Žaloba

5. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote žalobu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) a navrhol ho spolu s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane zrušiť a vrátiť vec žalovanému na ďalšie konanie, tvrdiac, že ide o rozhodnutia nezákonné, ktorými bol žaloba ukrátený na svojich právach.

6. Žalobca namietal, že správca dane mechanicky prevzal ako dôkaz závery maďarskej finančnej správy, že transakcia bola fiktívna, tovar neopustil Slovensko a trojstranný obchod bol fakturovaný len na papieri. Poukázal na odpoveď českej daňovej správy vo vzťahu k prevereniu dodania repky spoločnosti PROTECO Praha, spol. s r. o. od žalobcu, podľa ktorej trojstranný obchod prebehol, pričom táto informácia tunajšími daňovými orgánmi zhodnotená nebola. Zo skutočnosti, že prepravné spoločnosti

PLATINA STAR Kft. a AMMINPEX Kft. sú nekontaktné, nemožno podľa žalobcu prijať záver, že preprava tovaru zo Slovenska do Maďarska sa neuskutočnila, keď vykonanie prepravy potvrdil konateľ spoločnosti KLANEX Kft. W. A., ktorý uviedol, že tovar vstúpil do Maďarska, nebol tam však vyložený a bol prepravený na Slovensko rovnakými dopravnými prostriedkami.

7. Takisto nekontaktnosť spoločností RATMAX, s. r. o. a JAMBUL, s. r. o., ktoré taktiež figurovali v dodávateľskom reťazci, podľa žalobcu nie je možné pripísať jemu ako nesplnenie jeho dôkazného bremena. Ani zistenia správcu dane ohľadom vysokých obrátov u žalobcu, ktorý je bez zamestnancov a základných prostriedkov, nie sú samé o sebe dôvodom k nepriznaniu odpočítania dane. Takýmto dôvodom by mohli byť jedine pod dvojitou podmienkou, že zistené skutočnosti predstavujú podvodné konanie a zároveň sa preukáže, že žalobca vedel, alebo mal vedieť, že plnenia zakladajúce právo na odpočítanie dane bolo súčasťou podvodu. To, či daňový subjekt vedel, alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, je podľa žalobcu dôkazným bremenom správcu dane.

8. Podľa názoru žalobcu bolo rozhodnutie žalovaného vydané na základe nedostatočne zisteného, nesprávne interpretovaného a posúdeného skutkového stavu, pričom spôsob výkladu aplikovaných zákonných ustanovení, ktorými správca dane a žalovaný zdôvodnili svoje rozhodnutia, je vzhľadom na zistený skutkový stav zjavne svojvoľný (arbitrárny).

9. Žalobca poukázal na to, že podľa záverov žalovaného dodávka predmetného tovaru, ktorá pre účely odpočítania dane od dodávateľa WELLFIN, s. r. o. ani na účely oslobodenia od dane v rámci trojstranného obchodu neexistovala, existovala pre účely dodania tovaru v tuzemsku a jej fiktívna hodnota bola základom pre výpočet dane z dodania v tuzemsku. Žalobca v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane namietal, že za účelom vyrubenia dane z dodania tovaru v tuzemsku si správca dane vytvoril umelú konštrukciu založenú na existencii iného tovaru (v rovnakej cene, ktorú nazval fiktívnou hodnotou), ktorý prepravovali prepravné spoločnosti od žalobcu. Ten sa však neskončil v Maďarskej republike, ale na Slovensku a preto je potrebné na tento tovar dodatočne uplatniť daň. Touto ťažiskovou námietkou sa žalovaný podľa názoru žalobcu vôbec nezaoberal.

10. Žalobca mal za to, že ak správca dane a žalovaný tvrdia, že tovar neexistoval, potom je bezpredmetné poukazovať na to, že nebol vyložený v Maďarsku a tým neboli splnené podmienky trojstranného obchodu podľa § 45 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH.

11. Pokiaľ ide o neuznanie odpočítania dane z faktúr od dodávateľa WELFIN, s. r. o. za nákup repky, poukázal žalobca na záver žalovaného, podľa ktorého žalobca nepreukázal, že nevedel alebo nemal vedieť, že sa zapojil do obchodu, ktorý je podvodom. Zásadným pochybením správcu dane i žalovaného, ktoré malo v konečnom dôsledku podstatný vplyv na samotné hmotnoprávne posúdenie veci, je podľa žalobcu to, že daňové orgány nesprávne interpretujú dôkazné bremeno.

12. Žalobca upozornil na to, že žalovaný v rozhodnutí poukazuje na rozsudky Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) vo veci sp. zn. C-255/02 Halifax Plc. a C-440/04 Recolta Recycling SPRL, konštatujúc, že umelý charakter transakcií je jasným poukazom nasvedčujúcim zneužitiu práva, ktoré bolo hlavným cieľom transakcií deklarovaných vo faktúrach žalobcu. Podľa názoru žalobcu žalovaný nerozlišuje medzi daňovým podvodom a zneužitím práva, pokiaľ v odôvodnení rozhodnutia uvádza, že tovar reálne neexistoval, išlo iba o fakturáciu fiktívneho tovaru a fiktívnej hodnoty tovaru bez reálneho plnenia. Žalobca tvrdil, že skutkový stav jeho daňovej transakcie nemá prvky rozsudku Súdneho dvora vo veci C-255/02 Halifax Plc., pretože v danom prípade neexistoval žiadny medzičlánok, ktorý by zmenil právny režim trojstranného obchodu.

13. Žalobca ďalej poukázal na judikatúru Súdneho dvora v spojených veciach C-439/04 Kittel a C-440/04 Recolta Recycling SPRL, C-80/11 a C-142/11 Mahagében Kft. a Péter Dávid, C-18/13 Maks Pen EOOD a ďalšie, osobitne časti týkajúce sa posudzovania subjektívnej stránky účasti na daňovom podvode. Výslovil názor, že daňové orgány si svoju dôkaznú povinnosť vo vzťahu k účasti žalobcu na daňovom podvode nesprávne interpretujú ako svoje právo požadovať od žalobcu, aby predložil dôkazy,

že nie je účastníkom podvodu, resp. že nevedel, alebo nemusel vedieť, že sa kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu. Podľa názoru žalobcu zistenia daňových orgánov nie sú ani nepriamymi dôkazmi postačujúcimi k prijatiu závažného záveru, že žalobca vedel alebo mohol vedieť, že svojim konaním sa podieľa na daňovom podvode.

14. Žalobca mal za to, že preukazovanie uskutočnenia dodania tovaru je predovšetkým otázkou dokladovou. Poukázal na skutočnosť, že všetci účastníci trojstranného obchodu o tomto obchode zhodne účtovali, uviedli ho vo svojich priznaniach a v súhrnných výkazoch a obchody v rovnakých objemoch priznal aj dodávateľ WELLFIN, s. r. o. Vzájomné záväzky a daň boli vo všetkých prípadoch uhradené. Tieto doklady podľa žalobcu predstavujú dôkaz vysokej hodnoty a závažnosti o tom, že plnenie bolo skutočne poskytnuté.

15. Žalobca namietal, že rozhodnutie žalovaného bolo vydané na základe nedostatočne zisteného a nesprávne interpretovaného skutkového stavu, pretože v konaní nebola vypočítaná navrhnutá svedkyňa pani N., ktorá mohla poskytnúť daňovým orgánom zásadné informácie, nakoľko komunikovala so všetkými účastníkmi obchodného reťazca - RATMAX, s. r. o., WELLFIN, s. r. o., MEDIN PLUS, s. r. o., PROTECO Praha, s. r. o., KLANNEX, Kft. a RATMAX, s. r. o. a pravdepodobne bola v kontakte aj s prepravnými spoločnosťami.

#### B/ Vyjadrenie žalovaného k žalobe

16. Žalovaný v písomnom vyjadrení k obsahu žaloby znovu poukázal na skutkové zistenia správcu dane a zotrval na svojich záveroch, že žalobca nepreukázal vznik práva na odpočítanie dane z nakúpených tovarov, ani splnenie podmienok pre oslobodenie od dane pri ich predaji. Navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť.

#### C/ Rozsudok súdu prvého stupňa

17. Krajský súd po prejednaní veci na nariadenom pojednávaní vyhlásil vo veci dňa 11.05.2016 rozsudok, ktorým zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100306/1/412407/2014/5051 zo dňa 17.09.2014 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie z dôvodu podľa § 250j ods. 2 písm. d/ O.s.p. Zaviazal tiež žalovaného zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania.

18. V odôvodnení rozsudku krajský súd konštatoval, že žalovaný sa riadne nezaoberal odvolacou námietkou žalobcu ohľadne zdanenia plnenia podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, keď neuviedol, aká úvaha ho viedla k aplikácii tohto zákonného ustanovenia na predmetné zdaniteľné obchody, najmä za situácie, keď na základe výsledkov vykonaného dokazovania dospel k záveru, že existencia tovaru sa v danom prípade nepreukázala. Na konkrétnu žalobcovu námietku, že mu nemohla vzniknúť daňová povinnosť v tuzemsku, však nedal žiadnu odpoveď. Preto napadnuté rozhodnutie podľa názoru krajského súdu nespĺňa nároky riadneho odôvodnenia rozhodnutia správneho orgánu v zmysle § 63 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“).

19. Za riadne a zrozumiteľne odôvodnené nemožno podľa názoru krajského súdu považovať ani to, že správne orgány pripúšťajú možnosť, že prepravcovia prepravovali od žalobcu iný tovar, o ktorom sa však nepreukázalo, či skončil v Maďarskej republike. Takýto skutkový záver pripúšťa existenciu dvoch rozdielnych skutkových dejov, pričom z rozhodnutia nie je zjavné, na základe čoho dospeli správne orgány k tomu záveru, ktorý bol podkladom pre ich ďalšie rozhodovanie a právne posúdenie veci.

20. Krajský súd tiež vytýkal daňovým orgánom, že neuviedli, z akých vážnych dôvodov nepovažovali za potrebné vypočítanie navrhutej svedkyne N., ktorá mala podľa žalobcu predmetné obchody organizovať a komunikovať so všetkými spoločnosťami v obchodnom reťazci a pravdepodobne aj s prepravcami.

### III.

Odvolanie žalovaného proti rozsudku vo veci samej, odvolanie žalobcu proti výroku rozsudku o trovách konania, stanovisko žalobcu k meritórnemu odvolaniu

#### A/ Meritórne odvolanie

21. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonnej lehote odvolanie s návrhom na jeho zmenu a zamietnutie žaloby. Poukázal na to, že manipulácia s repkou olejnou ako agrárnou komoditou podlieha kontrole predovšetkým z dôvodu zabezpečenia ochrany zdravia ľudí. Ak je určená na použitie v potravinárstve, musí dosahovať kvalitu predpísanú zákonom č. 152/1995 Z. z. o potravinách a aj ako krmná surovina musí byť v súlade s požiadavkami zákona č. 271/2005 Z. z. o výrobe, uvádzaní na trh a používaní krmív. Pri nakladaní s repkou olejnou preto žalobca musel disponovať dokumentáciou, ktorú mohol predložiť aj pri daňovej kontrole.

22. Žalovaný v odvolaní ďalej uviedol, že žalobca sa snažil o získanie neoprávnenej daňovej výhody tým, že si uplatnil právo na odpočítanie dane na vstupe z faktúr od tuzemského dodávateľa WELLFIN, s.r.o. za nákup tovaru, ktorý následne deklaroval ako tovar predaný v rámci trojstranného obchodu s oslobodením od dane na výstupe podľa § 45 zákona o DPH. Správca dane zistil, že daň z tohto tovaru nebola odvedená do štátneho rozpočtu v žiadnom členskom štáte Európskej únie. V rámci dokazovania bolo zistené, že žalobca nesplnil zákonné podmienky na odpočítanie dane na vstupe ani na oslobodenie od dane na výstupe. Správca dane jednoznačne vylúčil reálne dodanie tovaru pre českého odberateľa PROTECO Praha, s. r. o. i maďarskú spoločnosť KLANEX Kft. Pripustil možnosť, že prepravné spoločnosti prepravovali iný tovar, nie však pre žalobcu podľa predložených faktúr.

23. Podľa žalovaného mal žalobca dostať peniaze za dodanie tovaru v rámci trojstranného obchodu, nebolo však preukázané, že išlo o trojstranný obchod s následným oslobodením od dane. Keď teda žalobca nepreukázal oslobodenie od dane, správca dane predmetný tovar zdanil v rámci zákonnej sadzby DPH (§ 69 ods. 1 zákona o DPH).

24. Žalovaný uviedol, že žalobcom deklarované dodania tovaru druhému odberateľovi boli fiktívne, daň v krajine určenia nebola priznaná, ani odvedená. Preverovaním správcu dane sa zistilo, že odberateľmi maďarského daňového subjektu mali byť slovenské daňové subjekty a teda konečným miestom nadobudnutia tovaru je Slovensko. Tovar mal byť podľa žalovaného dodávaný od slovenskej spoločnosti WELLFIN, s.r.o. cez žalobcu opäť slovenským spoločnostiam (RATMAX, s.r.o., JAMBUL, s.r.o.), pričom do tohto reťazca boli z dôvodu získania neoprávnenej daňovej výhody vložené dve zahraničné spoločnosti a to česká PROTECO Praha, spol. s r.o. a maďarská KLANEX Kft., bez ktorých by neoprávnenú daňovú výhodu nebolo možné získať. To podľa žalovaného potvrdzujú aj zistenia o nemožnosti vykonania prepravy deklarovanými maďarskými prepravcami.

25. Žalovaný považoval za nepravdivé závery krajského súdu, podľa ktorých žalovaný pripúšťa možnosť, že prepravcovia prepravovali od spoločnosti žalobcu „iný tovar“, o ktorom sa však nepreukázalo, či skončil v Maďarskej republike. Takéto vyjadrenie sa podľa žalovaného v žalobou napadnutom rozhodnutí nenachádza.

26. Za zásadnú považoval žalovaný v predmetnej veci otázku, či pri zistení fiktívnych dodávok tovaru, pri ktorých si žalobca uplatnil oslobodenie od dane (či už podľa § 43 alebo § 45 zákona o DPH), nepriznaním nároku na oslobodenie od dane správcom dane vzniká žalobcovi daňová povinnosť. V prejednávacom prípade podľa žalovaného nie je možné aplikovať § 71 ods. 6 zákona o DPH, lebo daň nie je vyčíslená na faktúre. Tiež je však zrejмый záujem štátu udržať daň v štátnom rozpočte a nevyplácať ju neoprávneným žiadateľom.

27. Žalovaný poukázal na to, že žalobca sa zapojil do procesu, cieľom ktorého bolo získanie neoprávnenej daňovej výhody pri obchodovaní s repkou. Tým sa vystavil podnikateľskému riziku a následne povinnosti uplatniť režim zdanenia, ak sa v daňovom konaní preukáže, že tovar nebol zdanený

v členskom štáte, ktorý deklaroval ako štát nadobudnutia. Žalobca nepreukázal, že došlo k dodaniu tovaru do Maďarskej republiky, naopak, na základe zistení maďarskej a slovenskej daňovej správy došlo len k formálnej fakturácii za účelom uplatnenia oslobodenia od dane v zmysle § 45 zákona o DPH.

28. Posudzujúc vec z hľadiska daňového práva nie je podľa žalovaného možné priznať žalobcovi nárok na oslobodenie od dane, ak nepreukázal splnenie zákonných podmienok. Správca dane nepreukazuje úmysel a vedomosť o podvodnom konaní, toto podľa jeho názoru presahuje rámec konania daňových orgánov. Žalobca nepreukázal, že nevedel alebo nemal vedieť, že sa zapojil do obchodu, ktorý má za cieľ získanie neoprávnenej daňovej výhody. Naopak, jeho tvrdenie, že keď sa jedná o fiktívny tovar, tento nemôže byť zdanený, potvrdzuje, že mal o takomto konaní vedomosť. Žalovaný zaujal názor, že neuznaním odpočítania dane sa síce žalobca neobohatí na úkor štátneho rozpočtu, „ale prípadnou nemožnosťou uplatnenia dane mu síce nebude priznané oslobodenie, ale daňová povinnosť mu nebude vyčíslená a žalobca napriek zapojeniu do fiktívneho obchodu je de facto nepostihnuteľný.“

29. K nevykonanému výsluchu svedkyne N. žalovaný uviedol, že žalobca počas celého konania nepreukázal, na základe čoho jednal s menovanou za spoločnosť WELLFIN, s.r.o. a nepreukázal, že bola obchodným zástupcom tejto spoločnosti. Ani jej vypočutie by podľa žalovaného nezmenilo nič na závere, že sa žalobca zapojil do karuselového obchodu s repkou olejnou, ktorého cieľom nie je podnikanie v zmysle § 2 Obchodného zákonníka, ale získanie neoprávnenej daňovej výhody.

#### B/ Odvolanie proti výroku o trovách konania

30. Proti výroku rozsudku krajského súdu o trovách konania podal odvolanie žalobca. Namietal, že trovy právneho zastúpenia neboli žalobcovi priznané spolu s DPH, nakoľko nebol predložený doklad, že advokát je platcom DPH. Právny zástupca však poukázal na to, že trovy právneho zastupovania si uplatňoval spolu s DPH vo výške 20% v sume 173,64 €, pričom uviedol, že je platiteľom dane s IČ DPH SK 1020653249, s tým, že platnosť registrácie je možné overiť na verejne dostupnej internetovej stránke Finančného riaditeľstva SR. Preto nemožno podľa jeho názoru prijať záver, že by nepreukázal, že je platiteľom DPH.

31. Z uvedených dôvodov navrhol žalobca, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky zmenil výrok rozsudku krajského súdu o trovách konania tak, že žalobcovi navýši trovy právneho zastúpenia o sumu uplatnenej DPH vo výške 281,74 €.

#### C/ Vyjadrenie žalobcu k meritórnemu odvolaniu

32. Žalobca sa v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalovaného v podstate stotožnil so závermi krajského súdu o nepreskúmateľnosti rozhodnutia, zotrval na argumentácii o dôkaznom bremene daňových orgánov vo vzťahu k preukázaniu, že žalobca vedel, alebo mal vedieť, že sa zapojil do obchodu, ktorý mal za cieľ získanie neoprávnenej daňovej výhody, ktoré si nemožno zamieňať s dôkaznou povinnosťou žalobcu v postavení daňového subjektu vymedzenú v § 24 ods. 1 a § 43 ods. 2 Daňového poriadku.

33. Poukázal na to, že hodnotiť je v zmysle § 3 ods. 3 Daňového poriadku možné iba také dôkazy, ktoré boli riadne vykonané. Pokiaľ ide o nevykonaný výsluch pani N., tento žalovaný hodnotil ako dôkaz bez toho, aby ho vykonal, čím postupoval v rozpore s § 24 ods. 2 Daňového poriadku.

34. Žalobca navrhol rozsudok krajského súdu vo výroku o veci samej potvrdiť a vo výroku o trovách konania zmeniť tak, ako to uviedol v odvolaní proti tomuto výroku a priznať žalobcovi trovy odvolacieho konania.

#### IV.

Právne závery odvolacieho súdu

35. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. s prihliadnutím na ustanovenie § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok. Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spojení s § 250ja ods. 1 O.s.p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 O.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné, pretože rozsudok krajského súdu je vo výroku vecne správny. Preto ho po preskúmaní dôležitosti odvolacích dôvodov postupom uvedeným v § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

36. Z napadnutého rozhodnutia žalovaného vyplýva, že žalobcovi  
- nebolo uznané právo na odpočítanie dane z faktúr na vstupe od dodávateľskej spoločnosti WELLFIN, s. r. o., pretože nebolo preukázané reálne uskutočnenie dodávok tovaru, a súčasne  
- nebolo uznané oslobodenie od dane pri deklarovanom dodaní toho istého tovaru od žalobcu druhému odberateľovi do Maďarska, pričom daň bola dorubená, ako by išlo o dodávku tovaru v tuzemsku (§ 69 ods. 1 zákona o DPH).

37. Žalobca v žalobe tvrdí, že predloženými dokladmi preukázal, že tovar prijal od dodávateľa v tuzemsku a v rámci trojstranného obchodu ho vyviezol do iného členského štátu EÚ (Maďarsko). Namietal nepreskúmateľnosť záveru daňových orgánov o tom, že ak boli dodávky tovaru na vstupe od spoločnosti WELLFIN, s. r. o. pre žalobcu vyhodnotené ako fiktívne, nemôže byť z fiktívneho tovaru vyrubená daň na výstupe, ako by došlo k jeho dodaniu v tuzemsku. Namietal tiež, že správca dane nevykonal výsluch navrhnutej svedkyne N., ktorá mohla preukázať žalobcom tvrdené skutočnosti.

38. Žalovaný v odvolaní argumentuje, že deklarované dodávky boli fiktívne a že žalobca nepreukázal, že tovar na vstupe prijal, ani že ho dodal do iného členského štátu. V súvislosti s deklarovanými zdaniteľnými obchodmi žalovaný nepripúšťa existenciu „iného tovaru“, ktorý sa mal prepravovať od žalobcu pre spoločnosť KLANEX Kft. ako druhému odberateľovi do Maďarska, ako to naznačoval v odôvodnení rozsudku krajský súd.

#### A/ Odpočítanie dane na vstupe

39. Žalobca predložil daňové a účtovné doklady, podľa ktorých tovar (repka olejná, úroda 2011 a 2012) kúpil od dodávateľa WELLFIN, s. r. o. a zaplatil zaň dohodnutú cenu. Záver o nepreukázaní práva na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr na vstupe odvíjajú daňové orgány od skutočnosti, že žalobca neunesol dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku a nevyvrátil pochybnosti správcu dane o uskutočnení zdaniteľných obchodov. Poukázali na to, že konateľka dodávateľskej spoločnosti nemala dostatočné informácie o deklarovaných zdaniteľných obchodoch, existencia tovaru nebola doložená potrebnou dokumentáciou, preprava tovaru bola spochybnená zistením, že väčšina zo žalobcom označených evidenčných čísel prepravných vozidiel patrila osobným motorovým vozidlám, vlastníci nákladných vozidiel o žalobcovi nevedeli a žalobcu ako dodávateľa tovaru do Maďarska nepoznal ani konateľ druhého odberateľa - maďarskej spoločnosti KLANEX Kft.

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 správcou dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Podľa ods. 2 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.

40. Daňový subjekt je v zmysle citovaného ustanovenia zaťažený dôkazným bremenom na preukázanie skutočností, ktoré sám tvrdí a deklaruje, ako aj na preukázanie skutočností, na ktoré bol vyzvaný správcom dane. Platí, že ak správca dane na základe vykonaných šetrení nadobudne opodstatnené pochybnosti o uskutočnení zdaniteľných obchodov deklarovanych predloženými dokladmi, je daňový subjekt povinný tieto pochybnosti vyvrátiť predložením ďalších dôkazov.

41. V prípade preukazovania zneužitia práva alebo účasti na daňovom podvode (nedovolenom daňovom úniku) ako dôvodu pre nepriznanie odpočítanie dane z uskutočnených zdaniteľných obchodov je dôkazné bremeno len na správcovi dane. Daňový subjekt je aj v takýchto prípadoch oprávnený navrhnúť správcovi dane dôkazy na preukázanie, že sa nezúčastnil zneužívajúceho alebo podvodného konania spojeného s daňovým únikom, prípadne že o jeho povahe nevedel, predkladanie takýchto dôkazných prostriedkov je však len jeho oprávnením, nie povinnosťou.

42. Podľa názoru odvolacieho súdu správca dane na základe vyššie uvedených skutočností nadobudol dôvodné pochybnosti o uskutočnení deklarovanych zdaniteľných obchodov od dodávateľa WELLFIN, s.r.o. a oprávnenne považoval uskutočnenie dodávok žalobcovi za nedostatočne preukázané. Žalobca okrem formálnych dokladov (zmlúv, faktúr) nedoložil existenciu tovaru, ktorý mal nadobudnúť od uvedeného dodávateľa, žiadnymi ďalšími listinami, ktoré by preukazovali, kto a kde repku olejnu vypestoval a ako sa od producenta dostala k žalobcovi. Ide pritom o dôkazy, ktorými by s ohľadom na prísnu reguláciu nakladania s takouto komoditou musel žalobca disponovať. Je nesporne nanajvyš nedôveryhodné, ak štatutárny zástupca žalobcu nemá základné informácie o potravinárskom tovare, s ktorým podľa daňových a účtovných dokladov obchoduje, pričom deklaruje jeho dodanie v rámci trojstranného obchodu spoločnosti v inom členskom štáte Európskej únie, ktorej konateľ o žalobcovi nič nevie.

43. V súvislosti s dôkazným bremenom žalobcu však nemožno prehliadnúť, že žalobca navrhol vypočuť ako svedka osobu (pani N.), ktorú označil za obchodnú zástupkyňu dodávateľskej spoločnosti WELLFIN, s. r. o., ktorá mala podľa žalobcu predmetné obchody organizovať. Správca dane túto osobu nevypočuť a ani sa o to nepokúsil, pričom dôkazný význam tohto nevykonaného dôkazu vyhodnotil pre celkové závery ako nepodstatný.

44. Napriek tomu, že žalobca konkrétnymi skutočnosťami nedoložil nutnosť jej výsluchu, je odvolací súd v zhode s názorom krajského súdu, že ak správca dane považoval dodanie tovaru žalobcovi predloženými dôkazmi za nepreukázané, mal mu umožniť preukázať pochybné skutočnosti vykonaním aj tohto dôkazu. Aj keď dokazovanie nepochybne vedie správcu dane, ktorý je oprávnený rozhodnúť, ktoré dôkazy vykoná a ktoré nie, bolo za daných okolností v záujme čo najúplnejšieho zistenia skutkového stavu pokúsiť sa o zabezpečenie predmetnej svedeckej výpovede a jej presvedčivosť a dôkazný význam pre celkové posúdenie veci vyhodnotiť v súvislosti s ostatnými vykonanými dôkazmi.

#### B/ Vyrubenie dane na výstupe

45. Ak by sa uvažovalo s tým, že tovar, ktorý mal žalobca dodať v rámci trojstranného obchodu do iného členského štátu (§ 45 zákona o DPH), skutočne existoval, potom by bolo možné súhlasiť s daňovými orgánmi, že žalobca dostatočne nepreukázal uskutočnenie prepravy predmetného tovaru druhému odberateľovi do Maďarska a to i napriek skutočnosti, že preprava bola potvrdená na CMR a o jej vykonaní sa mal vyjadriť pred orgánmi maďarskej daňovej správy aj štatutárny zástupca spoločnosti KLANEX Kft. W. A., ktorý uviedol, že tovar sa nevykladal v Maďarsku a tými istými dopravnými prostriedkami bol prepravený na Slovensko.

46. Je treba znova pripomenúť, že dôkazné bremeno na preukázanie uskutočnenia zdaniteľného obchodu, v danom prípade dodávky tovaru druhému odberateľovi do Maďarska, vrátane okolností jeho prepravy, zaťažovalo žalobcu. Preto je nekontaktnosť označených prepravných spoločností a z toho vyplývajúca dôkazná núdza na ťarchu žalobcovi, nie správcu dane, ako to mylne tvrdí žalobca.

47. Odhliadnuc od okolností tvrdenej prepravy tovaru sa však odvolací súd musí stotožniť s námietkou žalobcu i so závermi krajského súdu v tom, že ak nebolo žalobcovi priznané právo na odpočítanie dane na vstupe z dôvodu, že ide o fiktívne dodávky, nie je zrejmé, na základe čoho majú byť dodávky toho istého neexistujúceho tovaru zdanené na výstupe. Ak sú totiž dodávky fiktívne, chýba základná hmotnoprávna podmienka, na ktorú sa vznik daňovej povinnosti viaže a tou je nadobudnutie práva nakladať s tovarom ako vlastník (§ 19 ods. 1 zákona o DPH). Keďže cena tovaru, ktorý považoval správca dane za fiktívny, bola pri jeho dodávkach do iného členského štátu účtovaná bez dane, chýba aj formálny titul pre vznik daňovej povinnosti jej uvedením na faktúre v zmysle § 71 ods. 6 zákona o DPH (v jeho znení platnom a účinnom v čase deklarovaneho uskutočnenia dodávok).

48. Pokiaľ teda daňové orgány konštatujú, že tovar neexistoval a žalobca ho od svojho dodávateľa nenadobudol, nemohlo dôjsť ani k reťazovému obchodu s týmto tovarom a ani k zneužitiu práva v zmysle judikatúry Súdneho dvora, ako to uvádza žalovaný. Ak totiž tovar od počiatku neexistuje, spoločnosti WELLFIN, s. r. o. nevznikla daňová povinnosť, žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane na vstupe, nemohli byť splnené podmienky na oslobodenie od dane pre nedodanie tovaru do iného členského štátu a neexistujúci tovar nemohli z Maďarska nadobudnúť a zdaniť ani slovenské daňové subjekty (RATMAX s. r. o., JAMBUL s. r. o.).

Za daných okolností sa preto javí, že niet materiálnych ani formálnych podkladov pre zdanenie predmetných obchodov u žalobcu na výstupe.

#### C/ Zhrnutie

49. Z uvedeného je zrejmé, že závery daňových orgánov sa javia ako zmätočné a nezrozumiteľné, pokiaľ ide o nepriznanie odpočítania dane z neuskutočených dodávok na vstupe a súčasné vyrubenie dane z dodávok toho istého neexistujúceho tovaru do iného členského štátu na výstupe. Tieto závery popri sebe logicky neobstoja, pretože ak žalobca predmetný tovar nenadobudol, nemohol ho dodať ani do iného členského štátu, ani iným daňovým subjektom v tuzemsku.

50. Odvolací súd je toho názoru, že ak majú daňové orgány za preukázané, že išlo od počiatku o fiktívne obchody, uskutočnené iba „na papieri“ z dôvodu získania neoprávneného daňového zvýhodnenia vo forme podvodného vylákania odpočtu DPH od správcu dane, potom je na nich, aby nepriznali žalobcovi odpočítanie dane na vstupe a oznámili svoje zistenia orgánom činným v trestnom konaní, s objasnením mechanizmu podvodného konania. Nie je úlohou správcu dane ani žalovaného, aby na základe kontroly dodržiavania zákona o DPH „postihovali“ žalobcu vyrubeními dane z fiktívnych obchodov na výstupe, pokiaľ pre to neexistujú materiálne ani formálne predpoklady stanovené zákonom.

51. Pokiaľ by platilo, že žalobca skutočne disponoval tovarom, ktorý deklaroval ako dodaný v rámci trojstranného obchodu druhému odberateľovi do Maďarska, avšak v skutočnosti bol tovar predaný slovenským daňovým subjektom, pričom do obchodu boli formálne zapojené spoločnosti z iných členských štátov (PROTECO, spol. s r. o. a KLANEX Kft.) len za účelom získania oslobodenia od dane, potom by taktiež mohlo ísť o podvodné konanie, najmä keď niektorý z účastníkov transakcie neodviedol štátu daň a ďalší účastník si ju odpočítal za účelom získania neoprávneného daňového zvýhodnenia. V takom prípade by však bolo úlohou správcu dane preukázať, u ktorého daňového subjektu v dodávateľskom reťazci došlo k nedovolenému daňovému úniku (neodvedeniu dane), akým spôsobom posudzované obchodné transakcie prispeli k tomuto úniku na dani, a nakoniec že žalobca o tomto podvodnom úmysle vedel alebo vzhľadom na okolnosti mal vedieť (porovnaj napr. rozhodnutia Súdneho dvora vo veciach sp.zn. C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL).

52. Vzhľadom na uvedené dospel odvolací súd k záveru, že námietky žalovaného vznesené v odvolaní nie sú dôvodom na zrušenie alebo zmenu prvostupňového rozsudku, pretože krajský súd rozhodol vecne správne, keď pre nepreskúmateľnosť napadnuté rozhodnutie zrušil a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie. Preto postupoval odvolací súd podľa § 219 ods. 1, 2 O.s.p. v spojení s § 250ja ods. 3, veta druhá O.s.p. a rozsudok krajského súdu potvrdil.

#### D/ Trovy konania na krajskom súde

53. Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že vyčíslené trovy právneho zastúpenia boli žalobcovi priznané bez DPH s odôvodnením, že súdu nebol predložený doklad o tom, že advokát žalobcu je platiteľom dane. Krajský súd sa nezaoberal informáciou poskytnutou súdu právnym zástupcom žalobcu, že je platiteľom DPH s IČ DPH SK1020653249 a že tento údaj je možné overiť na verejne dostupnej internetovej stránke Finančného riaditeľstva SR. Súd prvého stupňa neuviedol, aký doklad na preukázanie predmetnej skutočnosti očakával, ani prečo mu údaj o identifikačnom čísle a mieste jeho overenia nepostačoval.

54. Odvolací súd je toho názoru, že uvedený prístup krajského súdu je treba považovať za nesprávny, pretože nemá oporu v žiadnom právnom predpise. Platiteľ DPH v zmysle zákona o DPH osvedčuje svoju registráciu pre DPH zásadne identifikačným číslom, ktoré je povinný uvádzať v daňových dokladoch. Právny zástupca žalobcu v súdu včas predloženom vyúčtovaní nákladov právneho zastúpenia tento údaj uviedol. Pokiaľ mal krajský súd pochybnosti o tom, či je advokát zdaniteľnou osobou a či má platnú registráciu, mohol si tieto skutočnosti overiť na príslušnej webovej stránke finančnej správy (odkaz Overenie IČ DPH), ktorá slúži práve na tento účel nielen verejnosti, ale aj správny i súdnym orgánom. Odvolací súd tak urobil a zistil, že registrácia IČ DPH právneho zástupcu žalobcu je platná a preto mu ako zdaniteľnej osobe patrí k vyúčtovanému základu dane, ktorého náhradu mu krajský súd priznal, i 20% DPH v sume 173,64 €.

55. Z uvedených dôvodov Najvyšší súd zmenil výrok rozsudku krajského o trovách konania tak, že žalobcovi priznal náhradu trov konania v sume 1049,90 € na nákladoch právneho zastúpenia, ktorá suma zahŕňa okrem prvostupňovým súdom priznaných trov právneho zastúpenia aj DPH 173,64 €, ako aj v sume 70 € na súdnom poplatku za žalobu.

#### E/ Trovy odvolacieho konania

56. O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 250k ods. 1 v spojení § 224 ods. 1 O. s. p. vzhľadom na úspech žalobcu v tomto konaní mu na základe vyčíslenia trov právnym zástupcom priznal náhradu trov právneho zastúpenia v sume 181,90 €, ktorá zahŕňa:

- písomné podanie na súd týkajúce sa veci samej - vyjadrenie žalobcu k odvolaniu žalovaného (§ 14 ods. 1 písm. b/ vyhlášky) - 143 € + režijný paušál 8,58 €;
- daň z pridanej hodnoty 20% zo základu 151,58 € = 30,32 €.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.)