



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Jany Zemkovej, PhD. a JUDr. Gabriely Gerdovej, v právnej veci žalobkyne: **I. G.**, bytom v P. , právne zastúpenej: *JUDr. E. K., advokátom v K.*, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom v Banskej Bystrici, Nová ulica č. 13, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/6480-51022/2009/990618-r zo dňa 07.05.2009, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/59/2009-55 zo dňa 28.10.2009 takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/59/2009-55 zo dňa 28. októbra 2009 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/226/6480-51022/2009/990618-r zo dňa 07. mája 2009 podľa § 250j ods. 2 písm. a/, c/ O.s.p. **z r u š u j e** a vec **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Žalobcovi náhradu trov konania **n e p r i z n á v a**.

O d ô v o d n e n i e

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/6480-51022/2009/990618-r zo dňa 07.05.2009, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov

potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Považská Bystrica, dodatočný platobný výmer č. 670/230/2548/09/Zed zo dňa 30.01.2009, ktorým bol v zmysle § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov vyrubený žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2007 vo výške 34 056,96 €, na tom skutkovom základe, že daňovou kontrolou bolo zistené, že žalobca ako daňový subjekt si uplatnil odpočet dane vo výške 1 026 000,-- Sk z dodávateľskej faktúry č. 0700060 zo dňa 17.08.2007 od dodávateľa E. P., s.r.o. so sídlom v P.P., pričom žalobca ako daňový subjekt nevedel žiadnymi dôkaznými prostriedkami preukázať, že predmetom plnenia skutočne dodávala spoločnosť E. P., s.r.o.. Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii, predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade. Žalobca ako daňový subjekt neoprávneným uplatnením dane z pridanej hodnoty porušila ustanovenie § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, keďže platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ DPH. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú, alebo majú byť platiteľom i dodané, čo v tomto prípade nebolo splnené.

2. Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že žalobkyňa v danom prípade predložila len faktúru č. 0700060 s protokolom o odovzdaní a prebraní zariadenia, pričom faktúra nemá náležitosti v zmysle § 71 zákona o DPH, je nekonkrétna v časti o množstve a druhu dodaného tovaru (etapa IV, V energoblok – množstvo a druh tovaru nejasný). Na uplatnenie nároku na odpočet dane mala žalobkyňa spontánne predložiť také doklady, aby dodanie tovaru E. nebolo sporné, resp. spochybnené, a to napr. zmluvy, doklady o úhrade faktúry (bankový príkaz, záznam z hotovostnej pokladne, doklad o pohybe na bankovom účte), doklady o preprave, návrh na svedkov (ktorí vykonávali montáž a podobne) a iné. Konštatovanie daňových orgánov, že žalobkyňa nepredložila všetky doklady – komplexné účtovníctvo a ani neoznačila ďalšie dôkazné prostriedky na podporu svojho nároku, hoci možno dôvodne predpokladať, že tieto si mala a mohla pri svojom podnikaní zabezpečiť, pretože v daňovom konaní pri riešení verejného právneho vzťahu nie je postačujúca existencia tovaru, je objektívne a správne. Námietky žalobkyne o tom, že s správca dane bol povinný predložiť dôkazy, ktoré by jej tvrdenia vyvracali, že nebola vyzvaná na predloženie kompletného účtovníctva, že výzvy na predloženie dokladov mal správca dane opakovať a vyzývať na doplnenie odvolania sú účelové, neodôvodnené a závery daňových orgánov vytrhnuté s kontextu. V zmysle § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov bola žalobkyňa sama povinná preukázať skutočnosti, ktoré mali vplyv na určenie dane a keď tak neurobila, bola vyzvaná správcom dane na predloženie všetkých dôkazov a na výzvu reagovala tak, že predložila určité doklady (zrejme iné nemala a hoci ak by došlo k realizácii obchodu by ich mala mať) a nie je tu dôvodný predpoklad, že by na ďalšie výzvy reagovala inak. Žalobkyňa mala možnosť na pojednávaní 02.07.2008, resp. v priebehu celého daňového konania (námietky k protokolu z daňovej kontroly, odvolanie proti dodatočnému platobnému výmeru) predložiť alebo označiť dôkazy a neurobila to ani v žalobe, a preto možno jednoznačne

konštatovať, že neunesla dôkazné bremeno. Hodnotenie dôkazov daňovými orgánmi bolo v súlade s ustanovením § 2 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov a námietky žalobkyne v tomto smere nie sú takého charakteru, aby toto spochybnili. Žalobkyňa sa nepripisujú následky za nesplnenie povinnosti jej dodávateľa, ale žalobkyňa v konaní neunesla dôkazné bremeno a nakoniec, keď v žalovaní vo vyjadrení poukázal na možnosť považovať žalobkyňu za účastníčku na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH pri aplikácii rozsudku ESD, žalobkyňa začala používať iný zmysel svojich tvrdení v žalobe a netrvala na aplikácii rozsudku ESD vo veciach C-254/03, C-355/03, C-484/03 na jej prípad. Krajský súd sa stotožnil so závermi správnych orgánov a preto žalobu zamietol.

3. Proti tomuto rozsudku podala žalobkyňa v zastúpení advokátom včas odvolanie. Namietala, že vec bola po právnej a skutkovej stránke posúdená nesprávne, rozsudok napáda v celom rozsahu. Počas daňovej kontroly z dôkazmi vôbec oboznamovaná nebola. Správca dane adresoval žalobkyňu po začatí kontroly len jedinú výzvu, so žalobkyňou nekomunikoval, s dôkazmi vôbec neoboznamoval a žiadne iné výzvy k predloženiu dokladov žalobkyňu neadresoval. Prvýkrát sa so žalobkyňou stretol až 02.07.2008, a to len z dôvodu, aby ju oboznámil s výsledkami zistených v spoločnosti B. s r.o. Ani na tomto stretnutí správca dane vôbec nespochybňoval dôkazy predložené žalobkyňou. Neuviedol, že jej účtovníctvo nie je kompletne, nežiadal žiadne doklady ani dôkazy. V uvedenej zápisnici správca dane výslovne uvádza, že neboli vyžiadané na predloženie žiadne doklady. Žalobkyňa listom zo dňa 03.07.2008 oznámila, že so spoločnosťou B., s r.o. nespolupracovala a dodávku tovaru uskutočnila spoločnosť E. P., s r.o. Z uvedeného dôvodu navrhla vypočítať bývalého konateľa spoločnosti E. P., s r.o. E. J. Až v rozhodnutí žalovaného sa po prvýkrát uvádza, že žalobkyňa nesplnila svoju dôkaznú povinnosť, keď správcovi dane nepredložila kompletne účtovníctvo za kontrolované obdobie, kúpnu zmluvu, doklady o preprave a doklady o úhrade. Ak vznikli pochybnosti o úplnosti dokladov predložených žalobkyňou, správca dane mal povinnosť oznámiť tieto pochybnosti a vyzvať ju, aby sa k nim vyjadrila, najmä aby neúplné údaje doplnila a nejasnosti vysvetlila atď.. Uvedenú skutočnosť však správca dane žalobkyňu nikdy neoznámil. Ak správca dane zákonným procesným spôsobom neoznámil žalobkyňu, že doklady nie sú úplné a nevyužil inštitút vytýkacieho konania žalobkyňa mohla oprávnené prijať záver, že správca dane nemal žiadne pochybnosti. O tom, že dodanie tovaru podľa správcu dane spoločnosťou E. P., s r.o. bolo sporné, resp. spochybnené sa žalobkyňa dozvedela až z protokolu o kontrole. Z dokladov, ktoré ako príklad uvádza súd žalobkyňa nepredložila len kúpnu zmluvu (bola dohodnutá ústne) a doklady o preprave, pretože takéto mať nemohla, keďže si ju zabezpečovala sama. Žalobkyňa dostatočne súdu v prílohe vyjadrenia z 19.10.2009 predložila kópie príjmových pokladničných dokladov z 28.06.2007 na sumu 1 030 000,-- Sk a z 29.06.2007 na sumu 1 900 000,-- Sk a kópiu faktúry na sumu 45 000,-- Sk za nakládku tovaru (EB 200 obdobie 8-12/2007) od A. R. č. 4/2007 a príjmový pokladničný doklad. Navrhovala, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil a napadnuté rozhodnutie zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

4. Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 11.01.2010 k odvolaniu žalobkyne navrhoval, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne ako vecne správny potvrdil.

Uviedol, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, ktoré preukázalo, že nedošlo k dodaniu, resp. uskutočneniu zdaniteľných obchodov dodávateľom E. P., s.r.o., resp. B. s r.o. B. Žalobkyňa nesplnila svoju dôkaznú povinnosť, keď správcovi dane nepredložila kompletné účtovníctvo za kontrolované zdaňovacie obdobie. Uviedol, že je pravdou, že svedok Eduard Jurík potvrdil vystavenie faktúry pre žalobkyňu a podpísanie odovzdávacieho a preberacieho protokolu, nevedel však označiť svojich subdodávateľov v Čechách ani mená zamestnancov vlastnej spoločnosti, ktorí mali zabezpečovať montáž zariadenia. Žalobkyňa nevyvrátila oprávnené pochybnosti správcu dane dôkazmi, ktoré by sa ukázali ako pravdivé, keď sama osobne ani jej dodávateľ nepredložili konkrétne dôkazy o uskutočnení zdaniteľných obchodov. Žalovaný v stanovisku k žalobe uviedol, že z dôkazov predložených žalobkyňou nie je možné vylúčiť, že vedela alebo mohla vedieť, že plnenie je poznačené odvodom, preto nie je možné aplikovať na vec rozsudok ESD vo veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03. Z rozsudku ESD v spojených veciach C-439/04 a C- 440/04 tiež vyplýva, že platiteľ dane, ktorý vedel alebo mal vedieť, že svojou kúpou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH sa musí na účely šiestej smernice považovať za účastníka na tomto podvode a to bez ohľadu na otázku, či mal z opätovného tovaru prospech alebo nie. Za týchto okolností platiteľ dane pomáha páchatelom podvodu a stáva sa jeho spolupáchateľom, preto vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Žalovaný žalobkyňu nevytýka nesplnenie daňových povinností spoločnosťou E. P., s.r.o. ani žalobkyňa neznáša následky protiprávneho konania tejto spoločnosti. Žalobkyňa počas daňovej kontroly ani v daňovom konaní nepredložila všetky dôkazy, ktorými bola povinná disponovať, ak by k zdaniteľnému obchodu došlo (napr. doklady o úhrade faktúr na podporu tvrdení, že faktúry čiastočne uhradila, doklady o preprave, nakoľko dodávateľ tvrdí, že žalobkyňa zabezpečila prepravu tovaru. Z ustanovenia § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. vyplýva, že v daňovom konaní je dôkazné bremeno na daňovom subjekte, ktorý preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom. Z toho vyplýva, že dôkazná povinnosť nie je na správcovi dane ani na žalovanom ale na žalobkyňu.

5. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok prvého stupňa z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 O.s.p., 246c ods. 1 O.s.p.), bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 prvá veta O.s.p.) a podľa § 250ja ods. 3 prvá veta O.s.p. zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/226/6480-51022/2009/990618-r zo dňa 07. mája 2009 podľa § 250j ods. 2 písm. a/, c/ O.s.p. zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

6. Najvyšší súd zistil, že v konaní sa vyskytla zásadná právna otázka posúdenia a rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt ako platiteľ a DPH a správcu dane

v prípade, ak prijaté zdaniteľné plnenie materiálne existuje ale sú pochybnosti o osobe dodávateľa (taktiež platiteľa), keď práve dodávateľ v rámci miestneho zisťovania nevie preukázať, že dodaný tovar vyrobil resp. ako ho obstaral a následne reálne dodal platiteľovi.

7. V danom prípade bola sporná skutočnosť, či dodávateľ žalobcu E. P., s.r.o. (zmenila obchodné meno na B., s.r.o.), ktorý uplatnil daň voči žalobcovi ako platiteľovi vyrobil a dodal, resp. obstaral tovar etapa IV, V Energoblok vyúčtovaný faktúrou č. 0700060, splatnou 17.09.2007. Tvrdené podvodné konanie mohlo nastať u tohto daňového subjektu, ktorý nevedel preukázať vyrobenie resp. obstaranie dodaného tovaru.

8. Najvyšší súd poukazuje na to, že ide o skutočnosti, ktoré sa v zásade týkajú iného daňového subjektu ako žalobcu, a za ktoré zodpovedá iný daňový subjekt. V zásade nie je možné spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné procesy a obstarávacie procesy tovarov u iných subjektov, pred dodaním tovaru. V danom prípade nebola spochybnená materiálna existencia tovaru. Žalobca disponuje odovzdávací a preberací protokol.

9. Správca dane a žalovaný v danom prípade nesprávne posúdili rozloženie dôkazného bremena, keď ho v celom rozsahu určili žalobcovi ako daňovému subjektu v zmysle § 29 ods. 8 zák. SNR č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov.

10. Podľa § 29 ods. 8 zák. SNR č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

11. Všeobecné dôkazné bremeno daňového subjektu vyplývajúce z § 29 ods. 8 zákona o správe daní je v danom prípade modifikované právom Európskej únie. Správca dane a žalovaný v danom prípade nesprávne vychádzali iba z vnútroštátnych predpisov a vec neposúdili z hľadiska práva Európskej únie.

12. Európsky súdny dvor vo svojich rozhodnutiach *Optigen Ltd (C-354/03)*, *Fulcrum Electronics Ltd C-353/03*) a *Bond House Systems Ltd (C-484/03)* konštatoval, že uplatnenie nároku na odpočet dane na vstupe u osôb povinných k dani, ktorých plnenia boli v rámci reťazca poskytnuté s úmyslom dopustiť sa podvodu, alebo pokiaľ ich plnenia nasledovali v dodávateľskom reťazci, kedy tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli, alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odpretý.

13. V rozhodnutí vo veci *Kittel (C-439/04)* bola táto zásada spresnená tak, že vo vzťahu k nedbanlivosti a úmyslu je Európsky súdny dvor tohto názoru, že osobe povinnej k dani, ktorá vedela alebo musela vedieť, že prijatím určitého plnenia sa bude podieľať na plnení,

ktoré je spojené s daňovým únikom v oblasti dane z pridanej hodnoty, môže byť uplatnenie nároku na odpočet dane odopreté.

14. Dôkazné bremeno, že u iného daňového subjektu, v danom prípade u E. P., s.r.o. došlo k podvodnému konaniu je na správcovi dane resp. orgánoch činných v trestnom konaní. Žalobcovi ako daňovému subjektu zákon nedáva právne prostriedky na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov. Skutočnosť, či žalobca ako daňový subjekt vedel, alebo mohol vedieť že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom je dôkazným bremenom správcu dane. Okruh kritérií z ktorých sa zisťuje úmysel a vedomosť daňového subjektu stanovuje a dokazuje správca dane, pričom musia byť v rozumnej miere, ktorú možno predpokladať v obvyklom obchodnom styku daňových subjektov.

15. Dôkazné bremeno je spojené so zodpovednosťou za vznik dôkaznej núdze ohľadne preukázania tvrdených skutočností.

16. O náhrade trov konania rozhodol odvolací súd podľa § 224 ods. 1, 2 O.s.p. v spojení s § 250k ods. 1 O.s.p. a § 246c O.s.p.. Najvyšší súd žalobcovi náhradu trov konania nepriznal z dôvodov hodných osobitného zreteľa, ktoré videl v tom, že žalobca sa aplikácie rozsudkov ESD dovoľával až v konaní pred súdom a žalované správe orgány nemali možnosť v daňovom konaní sa k ich relevantnosti vyjadriť. Zavinenie na vzniku sporu znáša žalobca. V danom prípade najvyšší súd konštatuje, že napadnuté rozhodnutie zodpovedalo zaužívanej aplikačnej praxi a výkladu vnútroštátnych daňových zákonov. Poukázaním na rozsudky ESD došlo k potrebe, aby v ďalšom konaní bol skutkový stav konštitutívne doplnený o prvky aplikácie rozsudkov Súdneho dvora EU, ktoré spravidla zmierňujú tvrdosť aplikácie normatívnych právnych aktov v prospech daňových subjektov. To či rozsudky bude možné aplikovať sa však preukáže až v ďalšom daňovom konaní.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.

V Bratislave dňa 19. augusta 2010

JUDr. Ivan R u m a n a, v.r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Alena Augustiňáková