

Najvyšší súd
Slovenskej republiky



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 žalobcu : **I. C.**, s.r.o., so sídlom v , R. IČO : X., právne zastúpeného *JUDr. J.B., s.r.o., so sídlom v B.*, proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom v Banskej Bystrici, Nová ulica č. 13, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/9289-61039/2010/992517-r zo dňa 12. 05. 2010, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/19713/2010-53 zo dňa 07. októbra 2010, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach, č.k. 6S/19713/2010-53 zo dňa 07. októbra 2010 **m e n í** tak, že podľa § 250j ods. 2 písm. a/, c/ O.s.p. rozhodnutie žalovaného č. I/223/9289-61039/2010/992517-r zo dňa 12.05.2010 **z r u š u j e** a vec **vracia** žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný nahradiť žalobcovi trovy konania 132 Eur, do 30 dní od právoplatnosti rozsudku na účet právneho zástupcu žalobcu JUDr. J. B., s.r.o., so sídlom v B.

O d ô v o d n e n i e

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/9289-61039/2010/992517-r zo dňa 12.05.2010, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Košice IV č. 698/230/2551/10/Mikl zo dňa 11.01.2010, ktorým podľa ust. § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2008 v sume 3281,25 EUR, s odôvodnením, že odvolávajúcim sa daňovým subjektom nebolo preukázané dodanie fakturovaného tovaru a fakturovaných služieb dodávateľom – platiteľom dane uvedeným na faktúrach R. G., spol. s r.o. Vystavením faktúr nevznikla spoločnosti R. G., spol. s r.o. daňová povinnosť a preto odvolávajúcemu sa daňovému subjektu I. C., s.r.o. nevzniklo právo na odpočítanie dane zo sporných faktúr.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že po preskúmaní napadnutého rozhodnutia a po oboznámení sa s administratívnymi spismi žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná. Žalobca v žalobe namietal viacero procesných pochybení zo strany správcu dane, ktorých sa mal dopustiť pri výkone daňovej kontroly a ktoré mali za následok vydanie nezákonného rozhodnutia. Žalobca v prvom rade namietal, že mu bolo odňaté právo klásť svedkom otázky, ako aj byť prítomný pri výsluchu. V namietanom prípade išlo o výsluch pána K. – konateľa spoločnosti A. G., s.r.o.a M. S., s.r.o. subdodávateľských firiem pre R. G., spol. s r.o., ako aj výsluch pána L., ktorý sa daňovému úradu nelegitimoval. V tomto prípade správca dane na objasnenie skutočností dôležitých z hľadiska preukázania zdaniteľného plnenia využil inštitút dožiadania a požiadal príslušných správcov dane, aby u jednotlivých dodávateľov resp. subdodávateľov preverili doklady a skutočnosti týkajúce sa deklarovaných plnení tak, ako je to uvedené v protokole č. 698/320/89238/2009/Rsn, v dodatočnom platobnom výmere správcu dane a v rozhodnutí žalovaného. Dožiadaní správcovia dane vo väčšine prípadov vykonali u daňových subjektov v mieste zisťovania v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona o správe daní a poplatkov. Z vykonaných miestnych zisťovaní spísali zápisnice a zistenie skutočností oznámili dožadujúcemu správcovi dane. Krajský súd z predloženého administratívneho spisu zistil, že správca dane vykonal počas daňovej kontroly výsluch dvoch svedkov a to R. K. (konateľ spoločnosti R. G., spol. s r.o. v čase vystavenia faktúr) a T. D. (súčasného konateľa tejto spoločnosti). Krajský súd má za to, že v oboch prípadoch správca dane jednoznačne preukázal, že zaslal konateľovi žalobcu p. P. upovedomenie o vypočutí svedka. V prípade pána K. a pána P. správcovi dane oznámil, že sa na pojednávaniach nezúčastní a zároveň nemal námietky k tomu, že svedok bude vypočutý bez jeho prítomnosti. Ústneho pojednávania s T. D. sa pán P. síce zúčastnil, ale žiadne otázky na svedka nemal.

Z administratívneho spisu krajský súd ďalej zistil, že pán J. K. sa dostavil na Daňový úrad Moldava nad Bodvou dňa 15. apríla 2009 bez predvolania, a teda z toho jednoznačne vyplýva, že správca dane nemal v úmysle, aby ho predvolával na ústne pojednávanie ako svedka, keďže nebol konateľom spoločnosti a teda aby vo forme svedeckej výpovede podal informácie k faktúram vystaveným R. G., spol. s r.o. Pán K. uviedol, že ho poslal pán R. A., osoba ktorá správcovi dane nie je známa, keďže nie je v žiadnom vzťahu s kontrolovaným ani preverovaným daňovým subjektom. Správca dane spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní, z obsahu ktorej vyplýva, že nejde o svedeckú výpoveď, ale len o podanie informácie. Pokiaľ ide o ústne pojednávanie s pánom L. súd mal za preukázané, že v uvedenom prípade z administratívneho spisu vyplýva, že pán L. podal na Daňovom úrade Košice II len informáciu, že doklady, ktoré mal predložiť na základe telefonického rozhovoru ekonóm spoločnosti R. G., spol. s r.o. pán D. nepredloží, pretože ich má ich nový konateľ T. D.

Ako neopodstatnenú a nedôvodnú považoval krajský súd aj námietku žalobcu, ktorá spočívala v tom, že prebiehajúca daňová kontrola u žalobcu bola bez ujmy a dôvodu odstúpená inému daňovému úradu a v tomto prípade Daňovému úradu Moldava nad Bodvou. Z preskúmania administratívneho spisu súd zistil, že uvedenú námietku žalobca neuviedol medzi odvolacie námietky a preto v súlade s rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky spis. zn. 4 Sž 67-68/2001 súd na túto námietku neprihliadal. Na záver krajský súd konštatoval, že žalobca napriek svojej povinnosti, ktorú mu ukladá okrem iného aj § 15 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. neunesol v rámci vykonávania daňovej kontroly dôkazné bremeno, a teda nepreukázal žalovanému svoje právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zastúpení A. včas odvolanie. Navrhoval, aby odvolací súd napadnuté rozhodnutie zmenil tak, že zruší rozhodnutie správneho orgánu a vec mu vráti na ďalšie konanie. Žalobca namietal, že krajský súd sa v napadnutom rozhodnutí stotožnil s názorom žalovaného v tom, že žalobca v rámci daňovej kontroly neunesol v zmysle § 29 zákona č. 51/1992 Zb. o správe daní a poplatkov dôkazné bremeno, keďže nepreukázal, že mu služby a tovar boli dodané a nepreukázal splnenie podmienok podľa § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. Žalobca považuje za najzávažnejší zo svojich argumentov a tvrdení skutočnosť, že daňový úrad za účelom zistenia predmetných skutočností vykonal miestne zisťovanie. Dodanie tovarov a služieb bolo pracovníkmi daňového úradu preverované v prevádzke fitness centra spoločnosti I. C., s.r.o. v za prítomnosti konateľa spoločnosti I. C., s.r.o., výsledkom tejto kontroly na mieste samom bolo zistenie, že jednoznačne a nepochybné došlo k reálnemu plneniu tovaru a služieb. Tovary sa na mieste samom nachádzajú a rovnako tak je na mieste samom dokázateľné, že došlo tiež k dodaniu rozporovaných služieb. Žalobca poukázal na skutočnosť, že o tomto miestnom zisťovaní, ktoré sa konalo za stálej prítomnosti konateľa nebola pracovníkmi daňového úradu spísaná žiadna zápisnica, čím bol hrubo porušený postup stanovený zákonom č. 511/1992 Zb.

Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 28.12.2010 k odvolaniu žalobcu navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil. Uviedol, že správca dane v rámci daňovej kontroly preukázal skutočnosti, na základe ktorých prijal záver, že k dodaniu služby a tovarov nedošlo (zosumarizované na str. 4 a 5 napadnutého rozhodnutia). Správca dane vychádzajúc zo zistení pri preverení, či spoločnosť I. C., s.r.o. vykonala práce a dodala tovar v rozsahu ako bolo uvedené na faktúrach dospel k záveru, že tieto plnenia uvedená spoločnosť nevykonala. „*Žalobca nepreukázal skutočnosti, že plnenie zo strany spoločnosti I. C., s.r.o. bolo uskutočnené*“. Vystavením faktúr nevznikla spoločnosti R. C., spol. s r.o. daňová povinnosť a žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane zo sporných faktúr v zmysle podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie podľa ust. § 49 ods. 1 a 2 a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. Žalovaný zdôraznil, že vyhodnotením dôkazných prostriedkov dospel správca dane k jednoznačnému záveru, že žalobca nepreukázal, že deklarované služby a dodávky tovaru, ktoré boli predmetom faktúr vystavených spoločnosťou R. G., spol. s r.o. boli žalobcovi touto spoločnosťou aj dodané. Teda, že boli dodané práve touto spoločnosťou. Z uvedeného dôvodu správca dane nepovažoval za potrebné vykonať miestne zisťovanie ohľadom existencie fakturovaného tovaru a vykonaných služieb priamo v priestoroch sídla žalobcu. Samotná existencia takéhoto tovaru vykonanej služby ešte nepreukazuje skutočnosť, že tento tovar a služba boli dodané žalobcovi spoločnosťou R. G., spol. s r.o.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 O.s.p.) a postupom podľa § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p. po tom, ako bolo oznámené verejné vyhlásenie rozsudku na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk verejne vyhlásil rozsudok tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a vec vrátil žalovaného na ďalšie konanie.

Najvyšší súd z napadnutého rozhodnutia žalovaného č. I/223/9289-61039/2010/992517-r zo dňa 12.05.2010 zistil, že na strane 4 odôvodnenia správca dane identifikoval skutočnosti, z ktorých vyvodil záver o neuznaní odpočítanej dane:

- nebolo preukázané účinné poverenie na zastupovanie konateľa obchodnej spoločnosti R. G., spol. s r.o. rôznymi osobami,
- R. G., spol. s r.o. účelovo vystavil splnomocnenie na zastupovanie pána R. K. vo všetkých konaniach vedených Daňovým úradom Košice IV a Daňovým úradom Moldava na Bodvou dňa 13.01.2009. Zamestnanci Daňového úradu Moldava nad Bodvou do výkonu daňovej kontroly vstúpili až od 09.03.2009, teda dňa 23.01.2009 nebol dôvod na vystavenie splnomocnenia na zastupovanie voči Daňovému úradu Moldava nad Bodvou. Dôkazom účelovosti splnomocnenia je aj skutočnosť, že v čase jeho overenia pán K. už nebol konateľom R. G., spol. s r.o.,
- Pán R. K. (v čase vystavenia sporných faktúr bol konateľom R. G., spol. s r.o.) sa vyjadril, že za spoločnosť nič nevybavoval, nemá vedomosť o žiadnych obchodných transakciách spoločnosti, nevystavoval ani nepodpisoval žiadne faktúry, nemá vedomosť o tom, že za spoločnosť konala iná osoba, podpisy na faktúrach nie sú jeho,
- R. G., spol. s r.o. ako dodávateľ nepredložil požadované účtovné a daňové doklady a písomnosti a hodnoverné dôkazy o uskutočnení zdaniiteľných obchodov fakturovaných pre odvolávajúci sa daňový subjekt I. C., s.r.o.,
- odvolávajúci sa daňový subjekt okrem faktúr a ich príloh a svojich vyjadrení hodnoverným spôsobom nepreukázal, že fakturované práce a dodávky vykonala spoločnosť R. G., spol. s r.o.,
- Pán J. K. (konateľ spoločnosti A. G., s.r.o. – jedna z spoločností, ktorá mala vykonať práce – subdodávateľ) svoje vyjadrenia, že práce pre odvolávajúci sa daňový subjekt – I. C., s.r.o. vykonávala v subdodávke „nejaká spoločnosť“ pre R. G., spol. s r.o., žiadnym spôsobom nepreukázal,
- Daňový úrad Košice II daňové priznanie spoločnosti R. G., spol. s r.o. za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2008, ktoré predložil pán K. pri ústnom pojednávaní dňa 15.04.2009, neeviduje. Zdaňovacím obdobím spoločnosti R. G., spol. s r.o. je kalendárny mesiac a nie štvrťrok,
- Pán P. nepravdivo tvrdil, že videl pána R. K. v septembri v I. C., s.r.o. v (pán K. v čase od 06.04.2008 do 02.10.2008 bol vo výkone väzby),
- rovnako pán J.K. nepravdivo tvrdil, že jednal v júli, najneskôr v auguste 2008 s pánom R. K. v kancelárii spoločnosti A. G., s.r.o. na v (pán K. v čase od 06.04.2008 do 02.10.2008 bol vo výkone väzby),
- v čase preverovania dodávok došlo k zmene konateľa R. G., spol. s r.o.,
- pán D. (súčasný konateľ spoločnosti R. G., spol. s r.o.) sa dostavil na ústne pojednávanie, napriek tomu, že neprevzal predvolanie, pričom sa o pojednávaní mal dozvedieť od p. K., ktorý túto vedomosť nemohol od správcu dane mať),
- pán R. K. uviedol navzájom si odporujúce tvrdenia – najprv tvrdil, že stratil občiansky preukaz, ktorý niekto mal zneužiť na zmenu spoločníka a konateľa

firmy, a následne sa vyjadril, že prišiel za ním človek, ktorého poznal len z videnia a šiel k notárovi podpísať nejaké doklady a s tým istým človekom bol aj u notára „podpísať papiere, že už nebude spoločníkom ani konateľom firmy“,

- obchodné spoločnosti, ktoré mali vykonať práce (R. G., spol. s r.o., A. G., s.r.o. (konateľ pán K.), M. S., s.r.o. (konateľ pán K.) nepredkladali správcovi dane doklady a písomnosti, potrebné k prevereniu uskutočnenia dodávok a prác, na adresách uvedených v obchodnom registri ako sídlo spoločnosti, nemali prenajaté žiadne priestory, neboli tam umiestnené tabule ani schránky na doručovanie pošty,
- obchodná spoločnosť M. S., s.r.o. počas výkonu kontroly zmenila sídlo aj konateľ spoločnosti,
- ani jeden z dodávateľov stavebných prác a dodávok hodnoverne nepreukázal, že vykonal práce aj dodávky, ktoré boli spoločnosťou R. G., spol. s r.o. fakturované odberateľovi I. C., s.r.o. Košice.

Najvyšší súd konštatuje, že z vyjadrenia žalovaného k odvolaniu žalobcu (č. listu 72) jednoznačne vyplýva, že správca dane nespochybňuje materiálnu existenciu deklarovaných služieb a dodávok tovaru, ale spochybňuje skutočnosť, že tento tovar bol dodaný žalobcovi spoločnosťou R. G., spol. s r.o. Odpočítanie dane je teda spochybnené s ohľadom na skutočnosť, že správca dane má pochybnosti, či toto deklarované plnenie, ktoré uviedla spoločnosť R. G., spol. s r.o. vo faktúrach reálne dodala a to s ohľadom na preverovanie u subdodávateľov R. G., spol. s r.o.

Najvyšší súd zistil, že pri každej faktúre sa nachádza podrobný súpis dodaného tovaru a služieb. Nejde o situáciu, že by žalobca disponoval iba faktúrou so všeobecným opisom zdaniteľného plnenia ktoré by bolo nepreskúmateľné. Vzhľadom na takto zdokumentované plnenie vzniká otázka, v akom rozsahu by podľa správcu dane mal žalobca zabezpečovať ešte dôkazy o existencii plnenia. Z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že u správcu dane vznikli pochybnosti výlučne z dôvodu preverovania účtovnej evidencie žalobcových dodávateľov, na ktorú skutočnosť žalobca ako daňový subjekt nemá vplyv. Žalobca ako daňový subjekt nemôže predpokladať, že u určitých dodávateľov by mal nadštandardne zabezpečovať dôkazy o zdaniteľnom plnení pre prípad, že u týchto subjektov nebude evidencia riadne vedená.

V danom prípade správca dane vychádzal z nesprávneho výkladu ust. § 29 ods.8 zák. č. 511/1992Zb. o rozložení dôkazného bremena. Dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne.

Najvyšší súd poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky 5 Afs 131/2004 zo dňa 25.03.2005 (publ. Pod č. 599/2005, prístupné na www.nssoud.cz) podľa ktorého dôkazné bremeno nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých resp. akýchkoľvek skutočností, teda i tých ohľadne ktorých takáto povinnosť stíha úplne iný subjekt. Nemožno sa preto stotožniť so záverom žalovaného, ako i krajského súdu v tom, že odvolateľ neunesol dôkazné bremeno, pričom takýto záver je vyvodzovaný z toho, že odvolateľ nepreukázal skutočnosť ohľadne samotného plnenia subdodávateľov jeho dodávateľov, teda osôb, s ktorými on sám žiadne zmluvy neuzatváral.

Podľa § 29 ods. 8 zákona SNR č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktorý 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.

Najvyšší súd konštatuje, že rozsah dôkazného bremena daňového subjektu je daný v ust. § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. Daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásenia vyúčtovaní.

Správca dane a žalovaný tvrdili, porušenie ust. § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov žalobcom.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov 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 ods. 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku a z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. 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.

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 vyvodit' 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 plátca nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami.

Najvyšší súd preto dospel k záveru, **ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia ,faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane.** Ak tieto skutočnosti budú uplatnené proti daňovému subjektu účasť na dokazovaní mu musí byť umožnená. Je nevyhnutné rozlišovať okruh dôkazov, ktoré daňový subjekt štandardne uchováva o existencii zdaniteľného plnenia od následného forenzného dokazovania.

V danom prípade správca dane pričítal žalobcovi ako daňovému subjektu existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno. Preto napadnutý rozsudok najvyšší súd zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

O trovách konania najvyšší súd rozhodol podľa § 246c ods. 1, prvá veta O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1, 2 O.s.p. a § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý mal úspech v konaní priznal náhradu trov konania, pozostávajúcich z nasledovnej špecifikácie : náhrada súdneho poplatku z podanej žaloby 66 EUR, náhrada súdneho poplatku z odvolania 66 EUR .Trový právneho zastúpenia A.. žalobcu nevyčíslil v zmysle § 246c ods.1, prvá veta O.s.p. v spojení s § 151 ods.2 O.s.p.

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

V Bratislave dňa 15. marca 2011

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

Za správnosť vyhotovenia:
Emília Čičková