

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 3Sžfk/2/2017  
Identifikačné číslo spisu: 3015200009  
Dátum vydania rozhodnutia: 21.02.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:3015200009.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a z členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Sone Langovej v právnej veci žalobcu: Ing. Jozef Jančo - PROFIN, s miestom podnikania Rad L. N. Tolstého 16, Prievidza, IČO: 34 960 627, zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. ŠKERDA, s.r.o., so sídlom Radlinského 1727/49, Dolný Kubín, proti sťažovateľovi (predtým žalovaný): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/444508/2014/4779 zo dňa 7. októbra 2014, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/8/2015-61 zo dňa 7. septembra 2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/8/2015-61 zo dňa 7. septembra 2016 z a m i e t a.

Žalobcovi priznáva proti sťažovateľovi (predtým žalovaný) nárok na náhradu trov kasačného konania.

### Odôvodnenie

I.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 191 písm. b) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len SSP) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100306/1/444508/2014/4779 zo dňa 7. októbra 2014, vec mu vrátil na ďalšie konanie a žalobcovi priznal úplnú náhradu trov konania s poukazom na ust. § 175 SSP. Zrušeným rozhodnutím žalovaný podľa § 74 ods. 4 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) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 9313401/5/2142729/2014/Rud zo dňa 23.05.2014, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 11.241,88 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len DPH) za zdaňovacie obdobie február 2012. Správne orgány neuznali žalobcovi nárok na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr, ktoré vystavila spoločnosť Enaki, s.r.o. za dodanie tovaru

a taktiež z dodávateľských faktúr od spoločnosti PROFIN CAR, s.r.o., za dodanie pneumatík.

2. Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie február 2012, o výsledku ktorej vyhotovil protokol číslo 9313401/5/4484148/2013/Rud to zo dňa 03. 10. 2013, ktorý bol žalobcovi doručený dňa 11. 10. 2013. K protokolu sa žalobca písomne vyjadril, jeho pripomienky boli predmetom prerokovania na ústnom pojednávaní dňa 21. 05. 2014.

3. Správca dane nepriznal v kontrolovanom zdaňovacom období žalobcovi nárok na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr: č. 282012 zo dňa 13. 02. 2012, vystavenú na sumu 1.141,44€, z toho DPH 190,24 € za dodanie tovaru - diskov, č. 402012 zo dňa 20. 02. 2012, vystavenú na sumu 21.422,17 €, z toho DPH 3.570,36 € za dodanie železa, obe faktúry vystavené dodávateľom Enaki s.r.o., Jesenského 49/23, Štúrovo, ďalej z dodávateľskej faktúry č. 21120025 zo dňa 05.03.2012, vystavenú na sumu 49.723,20 €, z toho DPH 8.287,20 € za dodanie tovaru - pneumatík, z ktorej správca dane uznal časť práva na odpočítanie DPH vo výške 1.220 €, z faktúry č. 23120015 zo dňa 07. 03. 2012 vystavenú na sumu 2.318,40 €, z toho DPH 386,40 € za dodanie tovaru - pneumatík od dodávateľa PROFIN CAR s.r.o., Rad L. N. Tolstého 1840/16, Prievidza. Správca dane vykonanou daňovou kontrolou vo vyššie uvedených obchodných prípadoch zistil rozpor pri uplatňovaní § 49 ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 41 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/1994 Z.z. o DPH v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH) tým, že neboli splnené podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane z prijatých dodávok tovarov a služieb.

4. V danom prípade k neuznaniu nároku na odpočet DPH dospel správca dane z dôvodu, že dodávatelia žalobcu nepredložili dožiadanému daňovému úradu žiadne účtovné doklady, ktoré by preukazovali obchodné transakcie so žalobcom. Bol vypočutý splnomocnený zástupca spoločnosti Enaki s.r.o., ktorý vo svojej výpovedi uviedol, že vystavil aj faktúry pre žalobcu na počítači, nevedel uviesť v akom programe, čo realizoval v kancelárii v Dolnom Kubíne. Tovar mal byť nadobudnutý z Poľska, pričom však nevedel uviesť konkrétnych dodávateľov ani mená zamestnancov, ktorí mali vykonávať služby pre platiteľov. K obchodným transakciám so spoločnosťou PROFIN CAR s.r.o. sa nevedel vyjadríť. V prípade dodávok od spoločnosti PROFIN CAR s.r.o. bolo zistené, že tovar mal byť nadobudnutý od spoločnosti TATRACAMP s.r.o., ktorá ju mala nadobudnúť od spoločnosti Enaki s.r.o. Bývalý konateľ uvedeného dodávateľa žalobcu Jozef Brtoš potvrdil, že vystavil faktúry, daň z dodávok priznal a odviezol, tovar preberal sám, pričom zabezpečoval aj prepravu. Doklady nevedel predložiť, pretože tieto odovzdal novému spoločníkovi pri prevode obchodného podielu. Bolo zistené, že dodávateľ PROFIN CAR s.r.o. nemá v deklarovanom sídle prenajaté kancelárske priestory, len poštovú schránku a označenie obchodného mena na dverách jednej z kancelárií. Súčasného konateľa spoločnosti sa nepodarilo nakontaktovať. Správca dane a žalovaný vyslovili záver, že sa jedná o nekontaktné subjekty, ktoré svoju ekonomickú činnosť nepreukázali, čím nebolo zároveň preukázané, že zdaniteľné obchody boli v deklarovanom rozsahu aj uskutočnené.

5. Správca dane a žalovaní nespochybnili existenciu tovaru, ktorý mal byť predmetom jednotlivých dodaní, spochybnili, že k dodaniu došlo práve týmito dodávateľmi a teda, že boli predložené dodávateľské faktúry, ktoré odrážajú reálne plnenia. Na základe uvedených zistení nebolo, podľa ich názoru, preukázané vlastníctvo k prevádzanému tovaru a taktiež, že by dodávateľské, resp. subdodávateľské spoločnosti boli ekonomicky aktívne a neboli len formálnymi dodávateľmi.

6. Žalobca na pojednávaní predložil doklady, a to výpisy z účtovných závierok dodávateľských subjektov, z ktorých je zrejmé, že v období roku 2012 mali tržby a vykazovali zisk. Z uvedeného je možné vyvodíť záver, že vykonávali reálnu ekonomickú činnosť a nie je vylúčené, že mohli žalobcovi, prípadne jeho dodávateľom dodať tovar tak, ako je deklarované na sporných dodávateľských faktúrach.

7. Súd na základe uvedených zistení dospel k záveru, že skutkové zistenia, ktoré správne orgány učinili ohľadom nepreukázania realizácie zdaniteľných plnení dodávateľmi uvedenými na sporných faktúrach, nezodpovedajú obsahu spisu. V čase miestneho zisťovania, po viac ako roku od deklarovaných zdaniteľných plnení, nesídlili dodávateľské spoločnosti na adresách uvedených v obchodnom registri

došlo k zmenám v osobách spoločníkov a štatutárov, ktorí so správcom dane nekomunikovali, na základe čoho nie je možné ustáliť, že zdaniteľné plnenia neboli v zdaňovacom období február 2012 (v odôvodnení rozsudku je viac krát nesprávne uvedený máj 2012) vykonané dodávateľmi uvedenými na sporných faktúrach a už vôbec nie to, že by neboli ekonomicky aktívni. Žalobca súdu predložil účtovné údaje za rok 2012, z ktorých vyplynulo, že 2 dodávateľské spoločnosti mali v uvedenom období zamestnancov a dosahovali zisk. Správca dane predmetné zistenia pri svojom rozhodovaní nezohľadnil ak tvrdil, že úplne vyčerpal svoje dôkazné možnosti a že je na žalobcovi, aby realnosť zdaniteľných plnení deklarovanými dodávateľmi hodnoverným spôsobom preukázal.

8. Krajský súd na základe uvedených zistení žalobou napadnuté rozhodnutie zrušil, vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie s tým, aby daňové orgány zohľadnili pri svojom rozhodovaní aj skutočnosti vyplývajúce z účtovných závierok spoločnosti Enaki, s.r.o. TATRACAMP s.r.o. a vo veci opätovne rozhodli.

9. Voči rozsudku Krajského súdu v Trenčíne podal žalovaný kasačnú sťažnosť z dôvodu nesúhlasu so závermi Krajského súdu v obsiahnutými v rozsudku. Uviedol, že krajský súd sa výrazne odklonil od procesných a hmotnoprávných postupov daňového konania, ustálených rozhodnutiami Najvyššieho súdu Slovenskej republiky.

10. Poukázal na právne názory vyslovené v rozhodnutiach Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17. 02. 2015, 2Sžf/4/2009 zo dňa 23. 06. 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011 - 17 zo dňa 23. 02. 2011 a vyslovil názor, že správca dane v konaní dodržiaval zásady daňového konania, dôkazy vyhodnotil jednotlivo a všetky vo vzájomnej súvislosti, a preto neobstojí tvrdenie krajského súdu, že žalobcom predložené účtovné závierky jeho dodávateľov a subdodávateľov, ktorí so správcom dane nekomunikovali, nebolo možné ich zabezpečiť prostredníctvom predvedenia PZ SR, by mohli preukázať vykonávanie reálnej ekonomickej činnosti. Účtovné závierky dodávateľov a subdodávateľov žalobcu, ktoré sa nachádzajú u jednotlivých správcov dane, nie sú pre účely uplatnenia práva na odpočet DPH relevantné, pričom tieto sú opodstatnené pre posudzovanie splnenia podmienok podľa § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 zákona o DPH len v prípade, ak účtovná závierka je preskúmateľná prostredníctvom účtovných záznamov a účtovných kníh, jedine vtedy je možné preukázať jej skutočnosť a preveriteľnosť. Tieto účtovné doklady správcu dane nemá k dispozícii a zákonnými zisteniami a prostriedkami sa mu ich nepodarilo získať. Poukázal na jednotlivé ustanovenia § 4 ods. 1, § 6 ods. 1 až 4, § 7 ods. 1 a 2, § 8 ods. 1 až 6, § 32 ods. 1 písm. a) až c), § 35 ods. 1 až 3 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov. Správne orgány si splnili svoje povinnosti tak, ako to ukladá daňový poriadok, vec posúdili logicky a odborne aj z hmotnoprávneho hľadiska. Krajský súd nekonal v zmysle ustálenej judikatúry, keď svoje nezodpovedané otázky presunul do dôkazného bremena daňových orgánov.

11. Podľa názoru sťažovateľa krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, čo je kasačným dôvodom podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a preto navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, prípadne tento zmenil a žalobu ako nedôvodnú zamietol.

12. Žalobca vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalovaného uviedol, že v danom prípade nie je možné aplikovať právne závery vyjadrené v rozhodnutiach, na ktoré žalovaný poukázal, pretože sa jedná po právne závery vychádzajúce z iných skutkových a právnych okolností. V danej súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/2/2017 zo dňa 18. 09. 2017, ktorým Najvyšší súd Slovenskej republiky zamietol kasačnú sťažnosť žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13/S/5/2016 zo dňa 07.09.2016, ktorým Krajský súd zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100306/1/444508/2014/4779, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel DPH v sume 25.134,90 € za zdaňovacie obdobie máj 2012. Správca dane za rovnakých skutkových okolností a z rovnakých dôvodov v tomto prípade neuznal žalobcovi nárok na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr vystavených tými istými dodávateľmi. Poukázal na konštatovanie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, podľa ktorého je potrebné súhlasiť so stanoviskom žalobcu, že nie je možné od daňového subjektu požadovať preukázanie skutočnosti, na ktorých sa sám nepodieľal, s následnou satisfakciou v

podobe stanovenia výsledku zo strany správcu dane, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno. Je zrejmé, že žalovaný nespochybnil materiálny základ žalobcom deklarovanych zdaniteľných plnení, o ktorých boli správcovi dane predložené zmluvy o spolupráci, doklady o úhradách, faktúry a dodacie listy, z ktorých vyplýva, čo bolo predmetom plnenia, s uvedením typového označenia druhu dodaného tovaru, množstva a ceny za tovar. Nemožno teda konštatovať nepreskúmateľnosť zdaniteľného plnenia, kedy by žalobca svoje právo vyvodzoval iba z existencie faktúr so všeobecným opisom. Dôkazné prostriedky, listy P. V. a P. F., daňové orgány bez náležitého odôvodnenia nevzali do úvahy a svoje závery o nepreukázaní splnenia podmienok na odpočítanie DPH postavili na prevahe pochybnosti o reálnosti dodania zdaniteľných plnení, ktoré spochybňovali aj ekonomickou nečinnosťou dodávateľov. Závery daňových orgánov o nesplnení podmienok na odpočítanie dane z dôvodu nepreukázania reálnej ekonomickej činnosti dodávateľov sú podľa názoru žalobcu predčasné a v rozpore so skutkovým stavom vyplývajúcim zo spisu.

13. Žalobca považoval kasačnou sťažnosťou napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne za vydaný v súlade so zákonom a navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalovaného zamietol a žalobcovi priznal nárok na náhradu trov konania, ktoré vyčíslil.

14. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj kasačný súd) ako súd príslušný podľa ust. § 11 písm. g) SSP prejednal vec bez nariadenia pojednávania podľa ust. § 455 SSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) <., podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s ust. § 452 ods. 1 SSP.

15. Podľa ust. § 440 písm. g) SSP, kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

16. Predmetom skúmania kasačného súdu bolo rozhodnutie súdu prvého stupňa z hľadiska posúdenia, či vec bola správne právne posúdená z dôvodov uvedených v kasačnej sťažnosti.

17. Podľa § 2 písm. a) zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej len daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, na účely tohto zákona sa rozumie správou daní postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov.

18. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

19. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

20. Podľa § 3 ods. 3 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.

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

22. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, 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.

23. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

24. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

25. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.

26. Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku, správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

27. Podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku, správca dane po vykonaní daňovej kontroly v rozhodnutí určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat', alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

28. Podľa § 74 ods. 2 Daňového poriadku, odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

29. Podľa § 74 ods. 4 vety prvej Daňového poriadku, odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí.

30. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) a b) zákona o DPH v účinnom znení, predmetom dane je dodanie tovaru, poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

31. Podľa ust. § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak.

32. Podľa § 9 ods. 1 zákona o DPH, dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru.

33. Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej vety a ods. 2 zákona o DPH v účinnom znení, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

34. Podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH, základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Do základu dane sa zahŕňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby.

35. Podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

36. 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.

37. Podľa ust § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, 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.

38. Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“), účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

39. Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

40. Predmetom kasačného konania je preveriť správnosť právneho posúdenia vecí krajským súdom z dôvodov uvedených v kasačnej sťažnosti.

41. Z nesporných tvrdení účastníkov konania a obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že žalobca podal daňové priznanie pre daň z pridanej hodnoty za mesiac február 2012, v ktorom uviedol daň vo výške 20,99 €. Podľa predložených dokladov si v zdaňovacom období február 2012 uplatnil odpočet DPH vo výške 3.760,60 € z dodávateľských faktúr č. 282012 a č. 402012 za dodanie tovaru - diskov a železa od spoločnosti Enaki s.r.o., Dolný Kubín, vo výške 8.673,60 € z dodávateľských faktúr č. 21120025 a č. 23120015, vystavených dodávateľom, PROFIN CAR s.r.o., Prievidza za dodávku pneumatík, z ktorých správca dane uznal len nárok na odpočítanie dane vo výške 1.220 €, za tovar obstaraný dodávateľom od spoločnosti DB Agentúra. Zníženie odpočtu dane za nákup pohonných látok daňový subjekt nerozporoval. Správca dane vykonanou daňovou kontrolou zistil daňovú povinnosť žalobcu vo výške 11.262,87 € a vyrubil mu rozdiel dane vo výške 11.241,88 €.

42. Okrem predložených účtovných dokladov preveroval správca dane realizáciu dodávok tovaru prostredníctvom zisťovania u príslušných správcov dane dodávateľov žalobcu a výsluchom ich zástupcov. Správcovi dane sa nepodarilo skontaktovať s konateľom dodávateľskej spoločnosti Enaki, s.r.o. a z tohto dôvodu mu neboli predložené doklady tohto dodávateľa žalobcu za účelom preukázania pôvodu tovaru a jeho reálneho dodania žalobcovi. Rozporné tvrdenia splnomocneného zástupcu predmetného dodávateľa Z. M. neprispeli k odstráneniu pochybnosti správcu dane o reálnom plnení. Vo svojej výpovedi pôvodne uviedol, že tovar bol dovezený z Poľska (Enaki s.r.o. nepodala priznanie o nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu), neskôr svoju výpoveď zmenil, že tovar pochádzal od spoločnosti BG Slovakia s.r.o., Dubnica nad Váhom (zrušená 05.06.2014). Za uvedenú spoločnosť, BG Slovakia s.r.o., boli v rámci výkonu kontroly predložené dodacie listy: č. PMO201238 zo dňa 14. 08. 2012, č. PMO201227 zo dňa 31. 07. 2012, týkajúce sa dodania značného množstva tovaru, zrejme pneumatík, pre Enaki s.r.o., ktoré sa však vzhľadom na termín dodania nemohli týkať kontrolovaného zdaniteľného obdobia a dodací list č. OMO201203 zo dňa 20. 02. 2012 za dodanie tovaru - tyč kruhová s rôznymi priermi, pričom tento tovar nezodpovedal druhu dodávky pre žalobcu. Obdobná dôkazná situácia nastala aj pri preverovaní pôvodu tovaru a reálnosti dodávky od dodávateľa žalobcu, spoločnosti PROFIN CAR s.r.o., (personálne prepojená osobou spoločníka a konateľa Ing. Jozefa Janča so žalobcom), ktorý mal tovar dodaný žalobcovi prevziať od spoločnosti TATRACAMP s.r.o., Dolný Kubín, ktorá mala tovar obdržať od spoločnosti Enaki, s.r.o. Uvedení subdodávateľa v rámci vykonanej kontroly okrem svojich ústnych tvrdení nevedeli predložiť žiadnu dokumentáciu, ktorá by preukazovala pôvod tovaru a jeho reálny pohyb.

43. Žalobca bol priebežne oboznamovaný so zisteniami správcu dane, že sa nepodarilo preveriť realizáciu plnenia zo strany dodávateľských spoločností a svojimi dôvodnými pochybnosťami o skutočnej realizácii daňového plnenia.

44. Na výzvu o vyjadrenie k zisteniam správcu dane reagoval žalobca podaním zo dňa 30.10.2013, v ktorom vyjadril názor, že nekontaktnosť a nespolupráca dodávateľov nie je dôkazom toho, že nemohli tovar dodať. Nie je v jeho moci zabezpečenie účtovnej a inej evidencie dodávateľov a je na správcovi dane, aby vykonal zisťovania u týchto subjektov. Poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 3Sžf/1/2010 a žiadal, aby správca dane prihliadal na jeho závery.

45. Na základe takto zisteného skutkového stavu vydal správca dane dňa 23.05.2014 prvostupňové rozhodnutie, ktorým určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2012, v sume 11.241,88 €.

46. Kasačný súd poukazuje na nález Ústavného súdu I. ÚS 241/07 - 44, podľa ktorého zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t.j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

47. 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. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania.

48. K prezentovaným zásadám daňového konania Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje v zmysle ust. § 464 ods. 1 SSP na obdobnú vec sp. zn. 5Sžfk/2/2017, vychádzajúcu z tých istých skutkových zistení, totožných účastníkov konania, týkajúcu sa len iného daňového obdobia, v ktorej kasačný súd v odôvodnení svojho rozsudku zo dňa 18. septembra 2017 uviedol: „23. Vychádzajúc zo znenia ustanovení § 49 ods. 1, 2 v spojení s § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH musí najvyšší súd prisvedčiť tvrdeniu žalovaného, že iba doložením účtovného dokladu obsahujúceho zákonom stanovené náležitosti nie je nárok na odpočítanie dane preukázaný. Daň či nárok na odpočítanie dane nemajú základ vo formálnom doklade, ale v existencii zdaniteľného plnenia, nakoľko zákon o DPH nestojí iba na formálnom, ale aj na reálnom preukázaní zdaniteľného plnenia a preto dôkaz predložením daňového dokladu je iba formálnym dôkazom dovŕšujúcim hmotnoprávne aspekty skutočného prevedenia zdaniteľného plnenia. Z uvedeného dôvodu preto nemôže byť len samotné predloženie daňového dokladu, hoci formálne správneho a bezchybného, podkladom pre uznanie nároku na odpočítanie dane, ale tento nárok musí byť v prvom rade fakticky podložený existujúcim zdaniteľným plnením. 24. Pokiaľ ide o rozloženie dôkazného bremena, v daňovom konaní platí, že daňový subjekt preukazuje a) skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosť, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť, avšak tu je potrebné zase súhlasiť so stanoviskom žalobcu, že nie je možné od daňového subjektu požadovať preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal s následnou satisfakciou v podobe stanovenia výsledku zo strany správcu dane, že „daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno“. V predmetnej veci je zrejmé, že žalovaný resp. správca dane nespochybnili materiálny základ žalobcom deklarovaných zdaniteľných plnení v zmysle predložených faktúr od dodávateľských spoločností Enaki, s.r.o., TATACAMP, s.r.o.

a PROFIN CAR, s.r.o. Vzhľadom na výsledky dokazovania vo vzťahu k dodávateľským resp. subdodávateľským spoločnostiam považovali za pochybnú skutočnosť, či tieto deklarované plnenia boli reálne dodané osobou uvedenou na faktúrach. Žalobca uplatňujúci si nárok na odpočet DPH za účelom preukázania dodania zdaniteľných plnení predložil správcovi dane zmluvy o spolupráci, doklady o úhradách za dodávky tovarov, ale najmä faktúry vystavené dodávateľskými spoločnosťami a dodacie listy, z ktorých vyplýva, čo bolo predmetom plnenia s uvedením typového označenia druhu dodaného tovaru, množstva a ceny za tovar. Nemožno teda konštatovať nepreskúmateľnosť zdaniteľného plnenia, kedy by žalobca svoje právo vyvodzoval iba z existencie faktúry so všeobecným opisom. V danom prípade vyvstáva otázka posúdenia v akom rozsahu má žalobca aj napriek predloženiu vyššie uvedených dokladov preukazovať splnenie podmienok na odpočítanie dane. Z napadnutého rozhodnutia vyplýva, že žalovaný spochybnil predovšetkým vznik daňovej povinnosti u dodávateľských/subdodávateľských spoločnosti Enaki, s.r.o., BG Slovakia, s.r.o. a TATRACAMP, s.r.o., keď nebolo preukázané, že ich podané daňové priznania súvisia so zdaniteľnými plneniami pre žalobcu, neboli predložené účtovné doklady a tieto spoločnosti boli nekontaktné, čím malo byť spochybnené ich reálne ekonomické opodstatnenie. V tejto súvislosti najvyšší súd zastáva názor, že uvedené skutočnosti týkajúce sa iných daňových subjektov nemožno pričítať na ťarchu žalobcovi. Od žalobcu skutočne nemožno spravodlivo žiadať, aby preukazoval skutočnosti, na ktoré nemá vplyv. Existencia účtovných dokladov na strane dodávateľských resp. subdodávateľských spoločnosti je vecou dotknutých daňových subjektov a jej absencia alebo neúplnosť nemôže byť pričítaná žalobcovi v rámci preukazovania splnenia podmienok na odpočet DPH. V danom prípade došlo taktiež k prevodom obchodných podielov dodávateľských resp. subdodávateľských spoločnosti a k odovzdaniu účtovných dokladov novým konateľom. Žalobca tak nemôže ani pri vynaložení odbornej starostlivosti predpokladať, že u dodávateľských spoločnosti by mal z opatrnosti obstarávať dôkazy pre prípad, ak u týchto dodávateľov účtovníctvo nebude k dispozícii napr. aj v súvislosti s prevodom obchodného podielu. Inými slovami skutočnosti uvedené v ustanovení § 49 ods. 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu, pričom z uvedených ustanovení nevyplýva, že odpočítanie DPH na vstupe je podmienené preukázaním skutočností, ktoré môžu preukázať iba ďalšie osoby zúčastnené na obchodnej transakcii. Správca dane navyše disponoval listami od P. V. a P. F., z ktorých vyplýva, kto bol dodávateľom spoločnosti Enaki, s.r.o. Peter Slivka (konateľ BG Slovakia, s.r.o.) potvrdil, že v roku 2012 bola táto spoločnosť dodávateľom tovaru a prác pre spoločnosť Enaki, s.r.o. Spoločnosť BG Slovakia s.r.o. pritom nakupovala tovar od rôznych dodávateľov. Tovar, ktorý objednával Pavol Brnčo (konateľ Enaki, s.r.o.) sa vozil do skladu v Oravskej Porube, kde ho preberal U. P.. Z listu Pavla Brnča vyplýva, prečo nebol kontaktný a zároveň je z neho zrejmé, kto bol dodávateľom tovaru a stavebných prác pre spoločnosť Enaki, s.r.o. a ktorým odberateľom ich následne táto spoločnosť fakturovala. Spoločnosti Enaki, s.r.o. fakturovala tovar spoločnosť BG Slovakia s.r.o. Tieto skutočnosti daňové orgány bez náležitého odôvodnenia nevzali do úvahy a svoje závery o nepreukázaní splnenia podmienok na odpočítané DPH postavili na prevahe pochybností o reálnosti dodania zdaniteľných plnení, ktoré okrem vyššie uvedeného spochybnovali aj ekonomickou nečinnosťou, resp. nekontaktnosťou dodávateľských resp. subdodávateľských spoločností. Keďže žalobca na pojednávaní krajského súdu predložil výpisy z účtovných závierok týchto subjektov, z ktorých vyplýva, že v rozhodujúcom období t.j. v roku 2012 vykazovali tržby, dosahovali zisk a mali aj zamestnancov, nemožno bez akýchkoľvek pochybností vylúčiť ich reálny výkon podnikateľskej činnosti aspoň na minimálnom základe a teda ani to, že žalobcovi resp. jeho dodávateľom mohli dodať tovar tak, ako to žalobca deklaroval na predložených faktúrach. Závery daňových orgánov o nesplnení podmienok na odpočítanie dane z dôvodu nepreukázania reálnej ekonomickej činnosti týchto daňových subjektov sú teda predčasné a v rozpore so zisteným skutkovým stavom vyplývajúcim z obsahu spisového materiálu. 25. Najvyšší súd v danom prípade vychádzal z rovnakých výkladových princípov ako je tomu v jeho rozsudku vydanom pod sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15. marca 2011, v ktorom je venovaná pozornosť práve otázke rozloženia dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane, teda výkladu ustanovenia § 24 ods. 1 Daňového poriadku. V citovanom rozhodnutí sa uvádza nasledovné: „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 vyvodiť 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 platca 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“. 26. Podporiac svoj názor vyššie uvedeným rozhodnutím má najvyšší súd za to, že dôkazné bremeno, ktoré znáša daňový subjekt je jasne limitované ustanovením § 24 ods. 1 Daňového poriadku, ktoré však v záujme zachovania ústavne konformného výkladu tohto ustanovenia nie je možné vykladať extenzívne na ťarchu daňového subjektu a zaťažiť ho preukázaním skutočností, ktoré svojou účasťou nezabezpečoval. Pokiaľ sa žalovaný odvolával na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 a sp.zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015 týkajúcich sa otázky dokazovania v daňovom konaní, je potrebné uviesť, že ide o právne závery vychádzajúce z iných skutkových a právnych okolností, ktoré nemožno aplikovať na prejednávajúcu vec, keď v prvom prípade žalobca dostatočne nepreukázal skutočností, ktoré by potvrdili, že obstaraný tovar od dodávateľa použil na účely svojho podnikania ako platiteľ a tým nesplnil podmienky na odpočítanie dane uvedené v § 49 ods. 2 zákona o DPH a v druhom prípade žalobca okrem faktúry nepredložil žiadne iné dokumenty, ktorými by preukazoval reálne uskutočnenie dodávky, pričom žalobca obchodoval iba so spoločnosťami personálne prepojenými a to tak, že tovar bez toho, aby opustil skladovací priestor menil vlastníka tak, aby v zdaňovacom období mu z obchodu vznikol nadmerný odpočet.“

49. K uvedeným dôvodom najvyšší súd dodáva, že daňové orgány sa v tejto veci, pri svojom šetrení, zameriavali na dodávateľské spoločnosti a pôvod deklarovaného tovaru, jeho materiálnu existenciu však neskúmali. V konaniach vedených na Najvyššom súde Slovenskej republiky, na ktoré žalovaný vo svojej kasačnej sťažnosti poukazoval, príslušný správca dane v prípade pochybností o skutočnej realizácii dodávky vykonával aj šetrenie vo vzťahu k následnému predaju tovaru odberateľom daňového subjektu, teda účelom jeho ďalšieho použitia. Až vo svetle svojich komplexných zistení dospel k záveru o nesplnení podmienok na odpočet DPH.

50. Najvyšší súd Slovenskej republiky vo svojej rozhodovacej činnosti neustále poukazuje na nutnosť dodržiavať zásadu právnej istoty (čl. 1 ods. 1 veta prvá Ústavy Slovenskej republiky), t. j. že v obdobných veciach je možné sa od predchádzajúceho rozhodnutia najvyššieho súdu meritórne odchyliť iba, ak sa podstatne zmenili skutkové okolnosti a právny základ pre vyhlásenie súdneho rozhodnutia. Navyše, s princípom právnej istoty je tesne spojená kontinuita právnych názorov súdov na riešenie obdobných vecí.

51. V dôsledku uvedených okolností dospel kasačný súd k totožnému záveru, vyplývajúcejmu z rozhodnutia iného senátu tohto súdu vo veci 5Sžfk/2/2017, že rozhodnutie žalovaného je predčasné, a preto kasačnú sťažnosť podľa ustanovenia § 461 SSP pre jej nedôvodnosť zamietol.

52. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 S.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý bol v konaní úspešný priznal právo na náhradu trov tohto konania. O výške náhrady trov konania rozhodne kasačný súd po právoplatnosti rozhodnutia samostatným uznesením, ktoré vydá súdny asistent (súdny úradník).

53. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom

od 1. mája 2011).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný