



## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Idy Hanzelovej a členov senátu JUDr. Violy Takáčovej, PhD. a Mgr. Petra Melichera, v právnej veci žalobkyne: **I. G., S., P.B.**, zastúpenej JUDr. E. K., advokátom so sídlomK., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného zo dňa 7. mája 2009 č. I/226/6478-51018/2009/990618-r a č. I/226/6477-51017/2009/990618-r, o odvolaní žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/86/2009-50 z 13. júla 2010, takto

### r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/86/2009-50 zo dňa 13. júla 2010 **m e n í** tak, že rozhodnutia žalovaného č. I/226/6478-51018/2009/990618-r a č. I/226/6477-51017/2009/990618-r zo dňa 7. mája 2009 **z r u š u j e** a vec **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi trovy konania v sume 198 eur do troch dní od právoplatnosti tohto rozhodnutia.

## O d ô v o d n e n i e

Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej v texte len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobkyňa domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného označených v záhlaví tohto rozhodnutia, ktorými odvolania zamietol a potvrdil rozhodnutia Daňového úradu Považská Bystrica - dodatočné platobné výmery číslo 670/230/2532/09/Zed zo dňa 30.1.2009 a číslo 670/230/2489/09/Zed zo dňa 29.1.2009. Uvedenými rozhodnutiami správca dane rozhodol o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2007 vo výške 35 255,26 eur a august 2007 vo výške 27 270,23 eur, z dôvodu nesplnenia podmienky nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty podľa § 49 ods. 1, 2 a § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty tým, že nebolo nepreukázané uskutočnenie zdaniteľného plnenia.

Krajský súd preskúmal napadnuté rozhodnutia a konania, ktoré im predchádzali. Posúdil, či daňové orgány dostatočne zistili skutkový stav, zabezpečili potrebné podklady a rozhodli v súlade so zákonom vo veci uplatneného nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia august a november 2007 z faktúr č. 0700052 a č. 0700055 vystavených spoločnosťou E. P. s.r.o. (neskôr B. s.r.o. B.B.) . Pri rozhodovaní vychádzal z ustanovení § 49 ods. 1, 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH a z výsledkov vykonaného dokazovania správcu dane, ktorý posudzoval opodstatnenosť uplatnených nárokov na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Správca dane preveril uskutočnenie zdaniteľných obchodov medzi žalobkyňou a spoločnosťou E. P. s.r.o., vypočul E. J. ako svedka konateľa uvedenej obchodnej spoločnosti (dodávateľa) a prostredníctvom dožiadaného Daňového úradu Banská Bystrica I zistil, že E. P. s.r.o. (od 22. augusta 2007 B. s.r.o. B.B.) podala posledné daňové priznanie na daň z pridanej hodnoty za II. štvrťrok 2007. Za zdaňovacie obdobie III. a IV. štvrťrok 2007 daňové priznanie na daň z pridanej hodnoty nepodala a daň ani nezaplatila. Správca dane dospel tak k záveru, že žalobkyňa nesplnila svoju dôkaznú povinnosť, pretože nepredložila kompletne účtovníctvo za kontrolované obdobie, vo faktúre č. 0700052 je len odvolanie na kúpnu zmluvu, ktorá nebola správcovi dane predložená. Žalobkyňa nepredložila doklady o preprave E. napriek tomu, že dodávateľ tvrdil, že prepravu si odberateľka žalobkyňa zabezpečovala sama. Na základe vykonaného dokazovania krajský súd konštatoval, že žalobkyňa nepreukázala, že zdaniteľné plnenie – dodávky komponentov E. EB 200 I. a III. etapa – uskutočnila spoločnosť E. P. s.r.o.

tak, ako boli fakturované faktúrami č. 0700052 a č. 0700055, z ktorých si uplatnila nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty. Z uvedených dôvodov podľa názoru krajského súdu nespĺnila zákonné podmienky na odpočet dane z pridanej hodnoty podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a) zákona o DPH. O náhrade trov konania krajský súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP a neúspešnej žalobkyňi náhradu trov konania nepriznal.

Žalobkyňa v odvolaní proti rozsudku súdu namietala porušenie jej základného práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a základného práva na rovnosť účastníkov v konaní podľa čl. 47 ods. 3 ústavy, pretože predmetným rozsudkom sa priznala zjavne neprimeraná ochrana niekomu, komu v skutočnosti neprináleží a pri právnej aplikácii noriem procesného práva by mu nemohla byť nikdy priznaná. Zhodne so žalobou podrobne poukázala na konanie, ktoré prebiehalo u správcu dane, kde bola nesprávne interpretovaná svedecká výpoveď E. J., ktorý presne konkretizoval predmet dodávky a jej jednotlivé komponenty, ale nevedel si spomenúť, že za dodávku zariadení prevzal čiastočnú úhradu vo výške 2 930 000 Sk. Vytýkal tak správcovi dane, žalovanému aj súdu, že sa nepozastavili nad tým, že uvedená „nevedomosť“ svedka môže byť účelová, pretože 21.8.2007 po vyhotovení poslednej faktúry č. 0700060 zo 17.8.2007 za dodávku zariadenia došlo k zmene konateľa spoločnosti a k zmene sídla spoločnosti. Žalobkyňa dodatočne súdu predložila kópie príjmových pokladničných dokladov na sumu 1 030 000 Sk (doklad z 28.6.2007) a na sumu 1 900 000 Sk (doklad z 29.6.2007). Napriek tomu krajský súd v rozsudku uviedol, že žalobkyňa v súdnom konaní nepredložila žiaden hodnoverný dôkaz o čiastočnej úhrade. Správca dane nespochybnil existenciu tovaru, ale spochybnil osobu dodávateľa. Pochybnosti o osobe dodávateľa by boli dôvodné a logické, keď by E. J. poprel dodávku tovaru. Žalobkyňa zdôraznila, že svedok E. J. potvrdil dodávku tovaru spoločnosťou E. P. s.r.o., presne uviedol, čo bolo predmetom dodávky, potvrdil vystavenie faktúr a podpísanie odovzdávajúcich a preberacích protokolov, potvrdil montáž zariadení a uviedol spôsob dopravy. Dodatočne bola predložená kópia faktúry na sumu 45 000 Sk za nákladku tovaru od A. R. č. 4/2007 a príjmový pokladničný doklad, ktoré neboli v evidencii pre DPH, pretože A. R. nebol platiteľom PDH. Niet preto dôvodu, aby žalobkyňa predstierala nákup veľmi špecifického, nezameniteľného a drahého tovaru u fakturačného dodávateľa a v skutočnosti by tento tovar obstarala u iného dodávateľa a zaplatila mu za dodávku. V ďalšom podrobne poukázala na samotný priebeh daňovej kontroly, zápisnice, úradný záznam zo 17.5.2009 a protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly z 21.10.2008

z obsahu ktorého sa prvý krát dozvedela o pochybnostiach správcu dane o hodnovernosti predložených dokladov. Prvýkrát sa o pochybnostiach dozvedela až z protokolu o kontrole. Voľba druhu dôkazného prostriedku pritom závisí od otázky, ktorú je treba objasniť. Objasnenie všetkých otázok, okolností či vyvrátenie pochybností nemožno podsunúť pod dôkaznú povinnosť daňového subjektu (§ 29 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb.). Od toho nemožno totiž očakávať predloženie dôkazov, ktorými nemôže disponovať a apriori ani to, že odhadne, čo treba ako dôkaz predložiť, aby odstránil pochybnosti správcu dane o hodnovernosti dokladu. Podľa názoru žalobkyne je z obsahu spisu správcu dane zrejmé, že nevykonával dokazovanie za účelom čo najúplnejšieho zistenia rozhodujúcich skutočností, ale výlučne za účelom potvrdenia prijatej vyšetrovacej verzie, ktorej výsledkom mal byť dodatočný predpis dane 3 mil. Sk. Právny zástupca žalobkyne v súlade s ust. § 151 OSP si uplatnil náhradu trov konania spolu v sume 2 891,34 eur.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu trval na zákonnosti rozhodnutí č. I/226/6477-51017/2009/990618-r a č. I/226/6478-51018/2009/990618-r zo dňa 7.5.2009, ktorými potvrdil dodatočné platobné výmery vydané správcom dane za zdaňovacie obdobie august 2007 a november 2007 z dôvodov uvedených v preskúvaných rozhodnutiach. Zdôraznil, že žalobkyňa počas daňovej kontroly ani v daňovom konaní nepredložila všetky dôkazy, ktorými bola povinná disponovať, ak by k zdaniteľnému obchodu došlo. S poukazom na ust. § 29 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb. uviedol, že žalobkyňa počas daňovej kontroly, vyrubovacieho konania a odvolacieho konania mala dostatok času a priestoru, aby preukázala, že reálne došlo k zdaniteľnému obchodu tým dodávateľom, ktorý je uvedený na faktúre. V súvislosti s predmetom daňovej kontroly poukázal na iné odvolacie konanie týkajúce sa zdaňovacieho obdobia január 2009, kde žalobkyňa namietala, že k dodaniu E. vôbec nedošlo a poukázala na fyzickú neexistenciu E.. Dňa 14.8.2009 žalobkyňa doručila správcovi dane vyjadrenie prostredníctvom splnomocneného zástupcu, v ktorom uviedla, že podpísala kúpnu zmluvu aj preberací protokol, predmet kúpy jej však nebol dodaný, a to napriek jej podpisu na protokole. V tomto vyjadrení žalobkyňa tvrdí, že predmetný obchod nikdy nerealizovala a nestala sa vlastníkom E. EB 960, predmet zmluvy jej predávajúci nedodal, na základe čoho od zmluvy odstúpila. Jedná sa o zariadenie značných rozmerov a váhy, ktoré by muselo byť prepravované prostredníctvom dopravcu, o čom by museli existovať ďalšie doklady. Spoločnosti E., s.r.o.B. vystavila žalobkyňa len jednu faktúru č. 252008 zo dňa 25.5.2008 na sumu 18 849 600 Sk so splatnosťou dňa 8.6.2008. Uvedená faktúra bola zo strany žalobkyne vystavená predčasne, teda v čase, kedy ešte k dodaniu tovaru na základe kúpnej zmluvy

nedošlo. Predmetná faktúra bola dňa 2.1.2009 stornovaná. I. G. uviedla, že s konateľom spoločnosti E. s.r.o. M. V. v tom čase udržiavala bližší vzťah a on bol tou osobou, ktorá dojednávala celý obchod s M. E. s.r.o., on žiadal od nej vystavenie faktúry. Odvolaním napadnutý rozsudok žiadal ako vecne správny potvrdiť.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (podľa § 10 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu a konanie, ktoré mu predchádzalo bez nariadenia ústneho pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP) 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.supcourt.gov.sk](http://www.supcourt.gov.sk) a dospel k záveru, že odvolanie žalobkyne je dôvodné. Vyhlásenia rozhodnutia odvolacieho súdu sa zúčastnil právny zástupca žalobkyne JUDr. E.K., advokát.

Podľa § 247 ods. 1 OSP podľa ustanovení tejto hlavy sa postupuje v prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu.

Predmetom preskúmovacieho konania súdom boli dve rozhodnutia žalovaného zo 7. mája 2009 č. I/226/6478-51018/2009/990618-r a č. I/226/6477-51017/2009/990618-r, ktorými bol vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za august 2007 a za november 2007 na tom základe, že správca dane neuznal nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúr vystavených spoločnosťou E. P. s.r.o. (od 21.8.2008 B. s.r.o., H.). Z pripojeného administratívneho spisu žalovaného vyplynulo, že správca dane v rovnaký čas, t.j. 29.1. a 30.1.2009 vydal tri rozhodnutia – dodatočné platobné výmery, ktorými žalobkyni vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za už vyššie uvedené mesiace august a november 2009 a za december 2009. Zákonnosť rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie december 2007 vo výške 34 056,96 eur bolo na základe žaloby žalobkyne predmetom posúdenia Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 11S/59/2009 a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf 1/2010.

Zhodne s názorom odvolacieho súdu vysloveného v rozhodnutí z konania sp. zn. 3Sžf 1/2010 aj v danom prípade musel odvolací súd konštatovať, že sa v konaní o posúdenie zákonnosti rozhodnutí žalovaného, ktorým bol vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za

mesiace november 2009 a august 2009, vyskytla zásadná otázka, a to posúdenia a rozloženia dôkazného bremena medzi daňovým subjektom ako platiteľom DPH a správcom dane za situácie, ak prijaté plnenie materiálne existovalo, ale zo strany správcu dane vznikli pochybnosti o osobe dodávateľa (taktiež platiteľa), keď v rámci miestneho zisťovania nevie preukázať, že dodaný tovar vyrobil, resp. ho obstaral a reálne dodal žalobkyni. Najvyšší súd poukazuje na bod 8 a 11 rozsudku 3 Sžf 1/2010, že v zásade nie je možné spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné procesy a obstarávacíe procesy tovarov u iných subjektov pred dodaním tovaru. V danom prípade nebola spochybnená materiálna existencia tovaru. Žalobca disponuje odovzdávacím a preberacím protokolom. 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. Preto správca dane a neskôr aj žalovaný pochybil, keď dôkazné bremeno vyplývajúce z § 29 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov výslovne ponechal na daňový subjekt.

Európsky súdny dvor vo svojich rozhodnutiach *O. Ltd (C-354/03)*, *F. E. Ltd C-353/03* a *B. H. S. 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 odopretý.

V rozhodnutí vo veci *K. (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.

Vychádzajúc z právneho názoru vysloveného v rozhodnutí Európskeho súdneho dvora, z ktorých má vychádzať pri svojej rozhodovacej činnosti aj správca dane, považoval odvolací súd za potrebné konštatovať, že v posudzovanom prípade je na správcovi dane, resp. na orgánoch činných v trestnom konaní, aby zisťovali, či sa dodávateľ tovaru E. P. s.r.o. (od 22. augusta 2007 B. s.r.o. B.B.) dopustil podvodného konania, alebo nie. Až po doplnení dokazovania v naznačenom smere bude možné znovu rozhodnúť v predmete konania

vedeného u správca dane. 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 správca 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.

Z uvedených dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolaniu žalobcu vyhovel a rozsudok Krajského súdu v Trenčíne podľa § 221 ods. 2 a § 250j ods. 2 písm. a) a c) OSP zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, v ktorom je viazaný právnym názorom vysloveným v tomto zrušujúcom rozhodnutí podľa § 250j ods. 6 OSP.

O náhrade trov konania súd rozhodol podľa § 224 ods. 1, 2 OSP v spojení s § 250k ods. 1 OSP. Podľa výsledku odvolacieho konania súd priznal žalobcovi náhradu trov konania spolu v sume 198 eur. Tá pozostáva zo zaplateného súdneho poplatku za 2 žaloby po 66 eur (na Krajskom súde v Trenčíne vedené pod sp. zn. 13S/86/2009 a 13S/87/2009, po spojení vecí 13S/86/2009) a za odvolanie proti rozsudku krajského súdu 66 eur. Ďalšiu, právnym zástupcom žalobcu uplatnenú náhradu trov právneho zastupovania s poukazom na ust. § 150 ods. 1 OSP odvolací súd nepriznal. Dôvody hodné osobitného zreteľa videl odvolací súd v tom, že právny zástupca JUDr. E.K. zastupoval žalobkyňu aj v konaniach pred správcom dane súčasne ako advokát a daňový poradca, ktorému boli rozhodnutia Európskeho súdneho dvora, na ktoré poukázal v konaní Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf 1/2010 a neskôr aj v predmetnom konaní odvolacieho súdu, známe. Odvolací súd bol preto toho právneho názoru, že v rámci účinného právneho zastúpenia žalobkyne pred správnym orgánom a prvostupňovým súdom sa žalobkyňa už mohla dovolávať aplikácie predmetných rozsudkov. 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 nie je prípustný opravný prostriedok.

**V Bratislave 18. novembra 2010**

**JUDr. Ida Hanzelová, v.r.**

**predsedníčka senátu**

Za správnosť vyhotovenia:

Anna Koláriková