

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/2/2017
Identifikačné číslo spisu: 3015200006
Dátum vydania rozhodnutia: 18.09.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:3015200006.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobcu: Ing. Jozef Jančo - PROFIN, s miestom podnikania Rad L. N. Tolstého 16, Prievidza, IČO: 34 960 627, právne zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. SKERDA, s.r.o., so sídlom Radlinského 1727/49, Dolný Kubín, proti žalovanému (sťažovateľ): 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, rozhodujúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/5/2015-76 zo dňa 7. septembra 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa z a m i e t a .

Žalobcovi nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 13S/5/2015-76 zo dňa 7. septembra 2016 postupom podľa § 191 ods. 1 písm. f/ S.s.p. zrušil rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1100306/1/444508/2014/4779 zo dňa 07.10.2014 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 175 S.s.p. tak, že žalobcovi priznal úplnú náhradu trov konania v zmysle § 167 ods. 1 S.s.p. s tým, že o ich výške rozhodne po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie skončilo vyšší súdny úradník v súlade s § 175 ods. 2 S.s.p.

2. Rozhodnutím č. 1100306/1/444508/2014/4779 zo dňa 07.10.2014 žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 9313401/5/2152240/2014/Rud zo dňa 23.05.2014, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 25 134,90 € za zdaňovacie obdobie máj 2012. Daňové orgány tak žalobcovi nepriznali nárok na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou Enaki, s.r.o. za dodanie tovaru a prác ako aj faktúr od spoločnosti TATRACAMP s.r.o. a PROFIN CAR, s.r.o. za dodanie pneumatík, s odôvodnením, že vykonaným dokazovaním nebolo preukázanie splnenie podmienok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona

č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), keď objektívne skutočnosti nasvedčovali zneužitiu práva v oblasti DPH v rámci deklarovaných plnení zo strany dodávateľov resp. subdodávateľov (Enaki, s.r.o., BG Slovakia, s.r.o. a PZ - Bau, s.r.o.), ktoré neboli preukázané. Zároveň daňové orgány konštatovali, že dodávateľské resp. subdodávateľské spoločnosti nepreukázali, že konali v prípade deklarovaných dodávok v postavení zdaniteľných osôb, ktorých dodávky sú predmetom dane. Uvedené subjekty si pritom nespĺnili povinnosti v zmysle § 3 ods. 8 Daňového poriadku, tým že nebola predložená účtovná evidencia, nebolo preukázané, že podané daňové priznania k DPH priamo súvisia so zdaniteľnými plneniami pre žalobcu. Spoločnosti Enaki, s.r.o., BG Slovakia, s.r.o., a TATRACAMP, s.r.o. boli nekontaktné, osoby oprávnené konať za tieto spoločnosti obchodné podiely previedli na iné osoby, ktoré ich zastupujú iba na formálnej báze bez akéhokoľvek ekonomického opodstatnenia.

3. Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že žalobca nesúhlasme so závermi daňových orgánov poukazoval na skutočnosti vyplývajúce z miestneho zisťovania vykonaného správcom dane. Žalobca sa v tejto súvislosti odvolával na vyjadrenia jeho obchodných partnerov, ktorí potvrdili, že tovar, ktorý nadobudol od svojho dodávateľa spoločnosti Enaki, s.r.o. im reálne dodal. Poukázal na skutočnosť, že daňové orgány mali k dispozícii listy od H. T. a H. J., z ktorých vyplýva, kto bol dodávateľom spoločnosti Enaki, s.r.o. H. J. (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 H. T. (konateľ Enaki, s.r.o.) sa vozil do skladu v Oravskej Porube, kde ho preberal E. H. Z listu H. T. 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 fakturovala. Spoločnosti Enaki, s.r.o. fakturovala tovar spoločnosť BG Slovakia s.r.o. Podľa názoru žalobcu na zabezpečenie účtovnej a inej evidencie spoločnosti Enaki, s.r.o. nemá žiadny vplyv. V tejto súvislosti navrhol vykonať daňovú kontrolu v spoločnosti Enaki, s.r.o., v rámci ktorej by mal správca dane zistiť jej dodávateľov, pričom zdôraznil, že týmto jeho právo na odpočítanie DPH nemôže byť dotknuté. Žalobca má za to, že reálnosť zdaniteľných plnení bola preukázaná aj bývalým konateľom spoločnosti PZ - Bau, s.r.o. E. H., ktorý potvrdil vystavenie faktúr a dodanie tovaru žalobcovi, pričom správcovi dane predložil tri dodacie listy dodávateľa BG Slovakia s.r.o. a odberateľa Enaki, s.r.o. Vo vzťahu k faktúre od spoločnosti TATRACAMP, s.r.o. sa nestotožnil so záverom daňových orgánov, že uvedená spoločnosť z dôvodu nekontaktnosti v rozhodnom čase nevyvíjala ekonomickú činnosť, nakoľko správca dane mohol z daňových priznaní a miestnych zisťovaní u odberateľov tejto spoločnosti zistiť opak. Zdôraznil, že aj konateľ spoločnosti TATRACAMP s.r.o. D. T. do zápisnice pred správcom dane dodanie tovaru potvrdil. Žalobca nepovažuje za podstatné, od koho tento dodávateľ tovar nadobudol a na zabezpečenie jeho účtovnej a inej evidencie nemá žiaden vplyv. Podľa názoru žalobcu z ustanovenia. § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH nevyplýva, že by daňový subjekt zaťažovalo dôkazné bremeno vo vzťahu k skutočnostiam týkajúcim sa jeho dodávateľa resp. subdodávateľov. Mal za to, že nemôže niesť zodpovednosť za neunesenie vlastnej daňovej povinnosti iného subjektu. Zdôraznil aj to, že so žiadnym subdodávateľom nebol v zmluvnom vzťahu. Na podporu svojej argumentácie uviedol judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Súdneho dvora EÚ.

4. Krajský súd mal z obsahu administratívneho spisu za preukázané, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie máj 2012. O výsledku tejto kontroly bol vyhotovený protokol č. 9313401/5/4484148/2013/Rud z dňa 03.10.2013. Žalobca sa k protokolu písomne vyjadril tým, že jeho pripomienky boli prerokované na ústnom pojednávaní dňa 21.05.2014. V súvislosti s preverovaním dodávateľských faktúr od spoločnosti Enaki, s.r.o. správca dane dožiadal Daňový úrad Žilina o preverenie zdaniteľných plnení deklarovaných žalobcom. Správca dane zistil, že nehnuteľnosť na adrese spoločnosti Enaki, s.r.o. je vo vlastníctve D. T., ktorý uviedol, že spoločnosť Enaki, s.r.o. sa tam nezdržiava a chodia si tam len pre poštu. Dožiadanému daňovému úradu sa nepodarilo získať žiadne účtovné doklady, ktoré by preukázali obchodné transakcie spoločnosti Enaki, s.r.o. so žalobcom. Uvedená spoločnosť podáva daňové priznania, avšak je nekontaktná a so správcom dane nekomunikuje. Ako svedok bol vo veci vypočutý Q. P., ktorý mal byť splnomocneným zástupcom spoločnosti Enaki, s.r.o. Z jeho výpovede vyplynulo, že pre žalobcu vystavil na počítači faktúry v Dolnom Kubíne, pričom tovar mal byť nadobudnutý z Poľska. Dodávateľov spoločnosti Enaki, s.r.o. bližšie nekonkretizoval.

Rovnako sa nevedel bližšie vyjadriť ani k obchodným transakciám vo vzťahu k spoločnosti PROFIN CAR, s.r.o. Od konateľa spoločnosti Enaki, s.r.o. D. T. sa mu účtovné doklady preukazujúce obchodnú činnosť tejto spoločnosti nepodarilo získať. V súvislosti s preverovaním zdaniteľných plnení od dodávateľskej spoločnosti TATRACAMP, s.r.o. bývalý konateľ tejto spoločnosti D. T. uviedol, že vystavil faktúry pre žalobcu, daň z jednotlivých dodávok priznal a odviedol. Tovar bol nakúpený od spoločnosti Enaki, s.r.o., pričom tovar preberal a sám zabezpečoval aj jeho prepravu. Doklady týkajúce sa obchodných transakcií nemá k dispozícii, keďže ich v súvislosti s prevodom obchodného podielu odovzdal novému konateľovi a spoločníkovi tejto spoločnosti. Správca dane ďalej zistil, že spoločnosť nemá v deklarovanom sídle prenajaté priestory, má iba poštovú schránku, pričom jej konateľ sa nepodarilo skontaktovať. Vo vzťahu k žalobcom deklarovanej zdaniteľným plneniam od spoločnosti PROFIN CAR s.r.o. správca dane zistil, že tovar mal byť nadobudnutý od spoločnosti Enaki, s.r.o. Ing. D. D. (konateľ PROFIN CAR s.r.o.) správcovi dane poskytol doklady o predaji a obstaraní tovaru, medzi ktorými boli aj faktúry spoločnosti TATRACAMP, s.r.o. a Enaki, s.r.o. Správca dane vypočul aj svedka E. H. (bývalý konateľ PZ - Bau, s.r.o.), ktorý potvrdil, že spoločnosť faktúry vystavila, daň priznala a odviedla, s tým že účtovné doklady nemá k dispozícii, nakoľko i odovzdal novému konateľovi.

5. Krajský súd sa v predmetnej veci nestotožnil so závermi daňových orgánov, že faktúry, ktorými si žalobca uplatňoval právo na odpočítané DPH neodrážajú reálne plnenie. Za podstatnú považoval skutočnosť, že daňové orgány nespochybnili existenciu tovaru, ktorý mal byť predmetom žalobcom deklarovanej zdaniteľných plnení, avšak spochybnili, že dodanie tovaru nebolo realizované jednotlivými dodávateľmi resp. subdodávateľmi. Krajský súd si v tejto súvislosti neosvojil závery daňových orgánov o nepreukázaní vlastníctva dodávateľov k prevádzanému tovaru, ich ekonomickej nečinnosti a ich formálnom charaktere. Uviedol, že žalobca na pojednávaní súdu predložil výpisy z účtovných závierok týchto subjektov, z ktorých je zrejme, že v období roku 2012 vykazovali tržby a dosahovali zisk. Konkrétne spoločnosť Enaki, s.r.o. mala v roku 2012 tržby vo výške 5 190 083,- € a zisk vo výške 770,- €, ďalšia dodávateľská spoločnosť TATRACAMP, s.r.o. mala zamestnancov (10-19), vykazovala tržby vo výške 144 605,- € a dosiahla zisk vo výške 647,- € a spoločnosť PZ - Bau, s.r.o. v roku 2012 znížila svoju stratu o 40%, mala dvoch zamestnancov a tržby vo výške 1 217 672,- €, z čoho vyplýva že tieto spoločnosti reálne vykonávali ekonomickú činnosť a teda nie je vylúčené, že mohli žalobcovi resp. jeho dodávateľom dodať tovar tak, ako je deklarované na žalobcom predložených faktúrach. Uvedené skutočnosti mohol správca dane zistiť, keďže účtovné závierky sú súčasťou daňových priznaní, ktoré tieto daňové subjekty podávali. Podľa názoru krajského súdu skutkové zistenia daňových orgánov o nepreukázaní realizácie zdaniteľných plnení dodávateľmi uvedenými na sporných faktúrach nezodpovedajú obsahu spisového materiálu, keďže na základe skutočnosti, že v čase miestneho zisťovania, t.j. viac ako rok po deklarovanej zdaniteľných plneniach, uvedené dodávateľské spoločnosti reálne nesídlili na adresách uvedených v obchodnom registri ako aj skutočnosti, že došlo k zmenám v osobách spoločníkov a konateľov, ktorí so správcom dane nekomunikovali nie je možné ustáliť, že deklarované zdaniteľné plnenia neboli v zdaňovacom období máj 2012 uskutočnené a ani to, že by uvedené spoločnosti neboli ekonomicky aktívne. Z dokladov predložených žalobcom vyplýva, že dve z týchto spoločností mali v uvedenom období zamestnancov a dosahovali zisk. Správca dane pri svojom rozhodovaní tieto zistenia nezohľadnil, pričom tvrdil, že úplne vyčerpал svoje dôkazné bremeno a je na žalobcovi, aby reálnosť deklarovanej zdaniteľných plnení preukázal.

6. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd napadnutý rozsudok z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.) zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie, alternatívne, aby ho zmenil a žalobu zamietol. Sťažovateľ namietal, že krajský súd sa výrazne odklonil od procesných a hmotnoprávných postupov daňového konania, ustálených rozhodovacou činnosťou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. V tejto súvislosti poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, z ktorého vyplýva, že aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie zo zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď správca dane je povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy vo vzájomnej súvislosti a prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto

vyhodnotenie musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom, dokazovanie doplní a akú dôkaznú silu a hodnovernosť z nich vyvodí. Taktiež sa odvolával na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 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, v ktorom bolo konštatované, že primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom na odpočet DPH a ktorý si tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že si nárok uplatňuje odôvodnene. Dokazovanie správcu slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt svoje tvrdenie spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený.

7. Sťažovateľ mal za to, že správca dane vyššie uvedené zásady daňového konania dodržal, svoje dôkazy vyhodnotil jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach. Uviedol, že dodávateľa resp. subdodávateľa žalobcu so správcom dane aj napriek predvolaniam nekomunikovali, ich účasť a zabezpečenie kompletného účtovníctva nebolo možné zabezpečiť ani prostredníctvom inštitútu predvedenia PZ SR a preto záver krajského súdu, že dodávateľské spoločnosti vykonávali reálne ekonomickú činnosť a teda nie je vylúčené, že mohli žalobcovi resp. jeho dodávateľovi dodať tovar tak, ako je deklarované na sporných dodávateľských faktúrach sa prieči zásadám daňového konania. Zo záverov krajského súdu možno iba bez úspechu uzavrieť, že nespochybniteľná dôkazná prevaha pochybností, ktoré správca dane získal v rámci daňovej kontroly a v daňovom konaní nie je postačujúca oproti dôkazom, ktoré žalobca a jeho ekonomicky nečinní dodávateľa a subdodávateľa správcovi dane predložili. K argumentácii krajského súdu o účtovných závierkach dodávateľov a subdodávateľov (Enaki, s.r.o., PZ - Bau, s.r.o., TATRACAMP, s.r.o.) sťažovateľ uviedol, že tieto účtovné doklady nie sú pre účely uplatnenia práva na odpočítanie DPH relevantné, keďže pre kumulatívne splnenie podmienok v zmysle § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 zákona o DPH sú opodstatnené ustanovenia zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve iba v prípade, ak účtovná závierka je preskúmateľná prostredníctvom účtovných záznamov a účtovných kníh. Tieto účtovné doklady napriek využitiu zákonných zistení a prostriedkov nemá správca dane k dispozícii. S poukazom na uvedené mal za to, že krajský súd nekonal ustálené, keď preniesol dôkazné bremeno na daňové orgány.

8. Vyjadrenie žalobcu ku kasačnej sťažnosti nebolo podané.

9. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť obsahujúcu náležitosti vyžadované zákonom (§ 445 ods. 1 S.s.p.), podal sťažovateľ v zákonom stanovenej lehote (§ 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.), v zastúpení advokátom (§ 449 ods. 1 S.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a dospel k záveru, že kasačnú sťažnosť proti právoplatnému rozsudku je potrebné zamietnuť.

10. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 18.09.2017 (137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

11. V prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že ako účastník administratívneho konania bola rozhodnutím orgánu verejnej správy ukrátená na svojich právach alebo právom chránených záujmoch a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu správneho orgánu, sa postupuje podľa ustanovení tretej časti S.s.p. o správnych žalobách.

12. Podľa § 6 ods. 1 S.s.p. správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov

orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

13. V intenciách § 6 ods. 1 S.s.p. súd preskúmava aj administratívne konanie, ktorým sa v zmysle § 3 ods. 1 písm. a/ S.s.p. rozumie postup orgánu verejnej správy v rámci výkonu jeho pôsobnosti v oblasti verejnej správy pri vydávaní individuálnych správnych aktov a normatívnych správnych aktov.

14. Predmetom súdneho prieskumu bolo rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1100306/1/444508/2014/4779 zo dňa 07.10.2014, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 9313401/5/2152240/2014/Rud zo dňa 23.05.2014, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty vsunie 25 134, 90 € za zdaňovacie obdobie máj 2012. Kasačný súd v rámci preskúmania zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu posudzoval, či žalovaný pri rozhodovaní v danej veci vychádzal zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu a rozhodol v súlade s Daňovým poriadkom a taktiež v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona o DPH.

15. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či si daňové subjekty splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, Daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Daňový poriadok upravuje postupy (procesy), pomocou ktorých správcovia daní realizujú úlohy a ciele určené hmotnoprávnymi normami (najmä daňovými zákonmi). Upravuje teda pravidlá postupu daňových správcov pri príprave, výkone, resp. uskutočňovaní aktov daňového konania. V tomto zmysle je zárukou zákonného postupu pri plnení úloh správcu dane, ako aj zárukou zákonnej ochrany práv a právom chránených záujmov daňových subjektov.

16. Z ustanovení Daňového poriadku vyplýva, že 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. 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. Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je 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. (§ 24 ods. 1, 2 a 4 Daňového poriadku).

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

18. Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH 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, b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12, c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a, d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

19. Podľa § 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.

20. Podľa § 3 ods. 1, 2 a 3 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. 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 prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správneému určení a vyrubeniu dane. 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. V súvislosti so žalobcom deklarovaným dodaním tovaru v zmysle dodávateľských faktúr od spoločností Enaki, s.r.o., TATRACAMP, s.r.o. a PROFIN CAR, s.r.o. správca dane viedol dokazovanie vo smere preukázania, či zdaniteľné plnenia deklarované žalobcom boli uskutočnené subjektmi uvedenými na jednotlivých faktúrach. Podľa názoru žalovaného na unesenie dôkazného bremena v súvislosti s uplatňovaním odpočtu DPH bolo nevyhnutné, aby jednotlivé daňové subjekty vystupujúce ako dodávatelia žalobcu resp. subdodávatelia v súlade s § 3 ods. 8 Daňového poriadku poskytli vierohodné informácie preukazujúce reálnosť zdaniteľných plnení. Žalovaný mal za to, že výpovede svedkov - bývalých konateľov resp. osôb zastupujúcich jednotlivé dodávateľské a subdodávateľské spoločnosti síce potvrdzujú dodávky tovarov a služieb, avšak vzhľadom na nepredloženie ich účtovnej evidencie nebolo možné hodnoverným spôsobom ustáliť, že k zdaniteľným plneniam reálne došlo. V tejto súvislosti žalovaný uviedol, že za účelom vypočutia osôb zastupujúcich jednotlivé dodávateľské a subdodávateľské spoločnosti ako aj obstarania ich účtovnej evidencie boli využité všetky zákonom dostupné prostriedky či už výzvy, predvolania, ale aj pokusy o predvedenie osôb, na ktoré boli prevedené obchodné podiely, avšak bezúspešne a preto sa pochybnosti o reálnosti zdaniteľných plnení nepodarilo rozptýliť. Za podstatné považoval nepreukázanie vzniku 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. Tieto spoločnosti boli navyše nekontaktné, čím je spochybnené ich reálne ekonomické opodstatnenie.

22. Vzhľadom na rozpornosť účastníkov konania na rozloženie dôkazného bremena v predmetnom daňovom konaní, považuje najvyšší súd za potrebné zaujať k tomuto nastolenému procesnému problému svoje stanovisko.

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 správcou 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 nepodíeľal 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., TATRACAMP, 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 vakom 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 spoločností 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 skutočnosť, na ktoré nemá vplyv. Existencia účtovných dokladov na strane dodávateľských resp. subdodávateľských spoločností 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 spoločností a k odovzdaniu účtovných dokladov novým konateľom. Žalobca tak nemôže ani pri vynaložení odbornej starostlivosti predpokladať, že u dodávateľských spoločností 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 H. T. a H. J., z ktorých vyplýva, kto bol dodávateľom spoločnosti Enaki, s.r.o. H. J. (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 H. T. (konateľ Enaki, s.r.o.) sa vozil do skladu v Oravskej Porube, kde ho preberal E. H. Z listu H. T. 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 odpočítanie DPH postavili na prevahe pochybností o reálnosti dodania zdaniteľných plnení, ktoré okrem vyššie uvedeného spochybňovali 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 prejednávanú 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 nespĺnil 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.

27. Z uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že krajský súd neporušil zákon, keď napadnuté rozhodnutie zrušil, kasačná sťažnosť teda nieje dôvodná a preto ju v súlade s ustanovením § 461 S.s.p. zamietol.

28. 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 síce v konaní úspešný, ale žiadne trovy mu. v konaní nevznikli, trovy tohto konania nepriznal.

29. 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 nie je prípustný opravný prostriedok.