

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 3Sžf/52/2015  
Identifikačné číslo spisu: 6014200904  
Dátum vydania rozhodnutia: 21.06.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:6014200904.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a sudcov JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Soni Langovej v právnej veci žalobcu: ELSTAP, s. r. o., „v likvidácii“, IČO: 44 795 149, so sídlom Námestie SNP 16, 974 01 Banská Bystrica, zastúpený Podtatranskou advokátskou kanceláriou, s. r. o., adresa na doručovanie: Nám. sv. Egídiá 95, 058 01 Poprad, IČO: 47 234 237, zastúpená konateľom obchodnej spoločnosti Mgr. Romanom Váškom, advokátom, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 1100301/1/214192/2014/5003 zo dňa 02.05.2014, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/131/2014-32 zo dňa 05.11.2014, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/131/2014-32 zo dňa 05.11.2014 p o t v r d z u j e.

Žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a.

### Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 1100301/1/214192/2014/5003 zo dňa 02.05.2014, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 zák. č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu - Daňového úradu v Banskej Bystrici č. 9601403/5/175212/2014/Krau zo dňa 16.01.2014, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubil žalobcovi ako daňovému subjektu rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie marec 2012 v sume 16.838,57 Eur. Správca dane zistil, že daňový subjekt porušil § 19 ods. 2, § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), keď si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil odpočítanie dane na základe dodávateľských faktúr č. 2120309, č. 2120317 a č. 2120323 od dodávateľa ARMOVOSTAV, s. r. o., v celkovej sume 5.798,67 Eur a na základe dodávateľských faktúr č. 20121304 a č. 20121305 od dodávateľa TNŽ, s. r. o., v celkovej sume 11.039,90 Eur. Správca dane zistil, že spoločnosť ARMOVOSTAV, s. r. o., je od

26.07.2013 v likvidácii a 03.04.2013 bola zrušená a že je personálne prepojená s kontrolovaným daňovým subjektom, nakoľko konateľom tejto spoločnosti, ako aj spoločnosti ELSTAP, s. r. o. je Alexander Cesnek, bytom Mierová 1970/23, Dolný Kubín. Spoločnosť ARMOVOSTAV, s. r. o. a daňový subjekt majú zároveň rovnakú adresu sídla Nám. SNP 16, Banská Bystrica. Dňa 17.10.2013 vykonal správca dane miestne zisťovanie na adrese sídla daňového subjektu, pričom zistil, že na uvedenej adrese sa nachádza spoločnosť Slovensko, s. r. o., ktorá poskytuje kontrolovanému daňovému subjektu služby Office House. Na uvedenej adrese je poskytované len sídlo spoločnosti na základe zmluvy o umiestnení sídla a poskytovaní služieb Office House zo dňa 16.03.2012 a daňový subjekt ELSTAP, s. r. o., nemá prenajaté žiadne kancelárske priestory a ani fyzicky nesídlí na adrese Nám. SNP 16, Banská Bystrica, nakoľko na adrese Nám. SNP 16, Banská Bystrica, má svoje sídlo aj spoločnosť ARMOVOSTAV, s. r. o., ktorej sú rovnako poskytované služby Office House je zrejmé, že kontrolovaný daňový subjekt, ako aj spoločnosť ARMOVOSTAV, s. r. o. na uvedenej adrese fyzicky nevykonávajú žiadnu ekonomickú činnosť. Spoločnosť TNŽ, s. r. o. na adrese sídla nesídlí, so správcom dane nekomunikuje a poštové zásielky sa vracajú s označením „adresát neznámy“. Správca dane hľadal dôkazy, ktoré by preukazovali nárok na odpočítanie DPH na základe dodávateľských faktúr od dodávateľov ARMOVOSTAV, s. r. o. a TNŽ, s. r. o. za dodanie stavebných prác a služieb, využil inštitút dožiadania a miestneho zisťovania, predvolal konateľa, ako aj svedkov, žiadal o predloženie dôkazov, avšak dôkazy, ktoré by preukazovali nárok na odpočet DPH na základe dodávateľských faktúr od dodávateľa ARMOVOSTAV, s. r. o., a od dodávateľa TNŽ, s. r. o., správca dane nezískal. Existencia faktúry, dodacieho listu, zmluvy a skutočnosť, že doklad vystavil dodávateľ, ktorý je platiteľom DPH, nie sú dostatočným dôkazom na preukázanie, že sa uskutočnilo reálne dodanie služby a tovaru. Daňový subjekt je povinný preukázať a správca dane je oprávnený preveriť, kým a ako sa plnenie uskutočnilo. Kontrolovaný daňový subjekt ELSTAP, s. r. o. nepredložil dostatočné dôkazy, ktoré by dodanie stavebných prác od uvedených dodávateľov preukázali. Rovnako vykonaným zisťovaním v rámci dokazovania správcu dane sa dodanie stavebných prác nepreukázalo, preto nárok na odpočítanie DPH na základe predmetných faktúr od dodávateľov ARMOVOSTAV, s. r. o., a TNŽ, s. r. o. správca dane správne neuznal.

Krajský súd k žalobným námietkam týkajúcich sa spôsobu vykonávania dokazovania, rozsahu dokazovania a hodnotenia dôkazov konštatoval, že sa nestotožňuje s tvrdeniami žalobcu. V danom prípade žalobca síce predkladal listinné doklady, ktorými chcel deklarovať, že k dodaniu služieb došlo tak, ako je to uvedené v dokladoch, avšak šetrením správcu dane sa deklarované tvrdenia žalobcu v listinných dôkazoch nepotvrdilo, lebo nebolo preukázané, že služby boli skutočne v zmysle faktúr aj dodané.

V daňovom konaní (pri dôkaznej povinnosti daňového subjektu) platí prejednávacia zásada a nie vyhľadávacia zásada, preto správca dane nie je povinný vyhľadávať dôkazy svedčiace v prospech platiteľa. Správca dane iba prejednáva dôkazy predložené platiteľom, čo vyplýva zo skutočnosti, že dôkazná povinnosť je na strane žalobcu - platiteľa (§ 45 ods. 2 písm. e/ zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov). Zistenia správcu dane ohľadom dodávateľov ARMOVOSTAV, s. r. o. a TNŽ, s. r. o. viedli k pochybnostiam o dodaní služieb týmito platiteľmi a tieto pochybnosti sa žalobcovi nepodarilo odstrániť. Existencia faktúry, dodacieho listu, zmluvy a skutočnosť, že doklad vystavil dodávateľ, ktorý je platiteľom DPH neznamená, že došlo k preukázaniu skutočného dodania tovaru a že boli splnené podmienky pre odpočet dane platiteľom v zmysle § 49 zákona o DPH. Nepostačuje len to, že žalobca je držiteľom takýchto listinných dôkazov a tieto predloží daňovým orgánom, ale je potrebné preukázať obsah skutočností uvedených v týchto listinách, pričom daňové orgány sú oprávnené a zároveň aj povinné vierohodnosť a pravdivosť údajov uvedených v týchto dôkazoch preverovať.

Správca dane upozorňoval daňový subjekt už v priebehu daňovej kontroly na povinnosť predkladať všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenie. Rovnako bol upozornený na povinnosť preukázať skutočnosti majúce vplyv na správne určenie dane v súvislosti s odpočtom. Je síce pravda, že konateľ spoločnosti TNŽ, s. r. o. Ladislav Samolej formálne do zápisnice dňa 13.06.2013 potvrdil dodávky prác pre daňový subjekt - žalobcu, ale žiadne bližšie skutočnosti k týmto obchodným vzťahom nevedel vysvetliť, nevedel predložiť dôkazy, ktoré by nasvedčovali, že došlo k reálnemu uskutočneniu

fakturovaných prác.

Krajský súd po preskúmaní veci a postupu správnych orgánov dospel k záveru, že pre odpočítanie dane nepostačuje len formálne naplnenie podmienok pre odpočet dane, ale musí byť preukázané aj skutočné dodanie tovaru alebo služieb. V danom prípade dôkazné bremeno žalobca neunesol, nevyvrátil pochybnosti správcu dane, nepredložil vierohodné a relevantné dôkazy, ktoré by jednoznačne preukazovali oprávnenosť ním uplatneného nároku. Krajský nezistil existenciu dôvodov na zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného, preto žalobu žalobcu zamietol.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zastúpení advokátom včas odvolanie. Namietal, že v tomto prípade žalovaným nebolo spochybnené, že by k zdaniteľným plneniam skutočne došlo, ale správca dane len spochybnil, že by zdaniteľné plnenia realizovali obchodné spoločnosti ARMOVOSTAV, s. r. o. a TNŽ, s. r. o. Žalovaný toto spochybnenie nijako nepreukázal, jedná sa len jeho subjektívny dojem, čo je aj v daňovom konaní neprípustné, pretože zistenia správcu dane musia vychádzať z vykonaného dokazovania. Žalobca preukazoval správnosť jednotlivých dodávateľských faktúr, a to jednak dokladmi prevzatí plnenia (dodacie listy a preberacie protokoly) ako i výsluchom svedkov Ladislav Samolej a TNŽ s.r.o. a E. V. za ARMOVOSTAV, s. r. o.

Žalobca poukazoval aj na rozsudok NS SR zo dňa 15.3.2011 sp. zn.: 3Sžf/1/2011, z ktorého citujeme: „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, vyčerpal 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."

Aj v tomto prípade žalobca disponuje nie len faktúrami, ale aj dodacími listami či preberacími protokolmi a aj zmluvami. Zároveň svedkovia potvrdili, že namietané plnenia skutočne poskytli žalobcovi dodávateľia uvedení vo faktúrach. Preto bolo na správcovi dane, aby preukázal opak, čo sa v konaní nestalo.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu písomne nevyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní postupoval v zmysle ust. § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok), účinného od 01.07.2016, podľa ktorého sa odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona dokončia podľa doterajších predpisov, t.j. podľa zákona č. 99/1963 Zb., Občiansky súdny poriadok.

Najvyšší súd z obsahu spisu zistil, že žaloba i odvolanie boli podané včas. Nezistil procesné pochybenia ani v časti trov konania. Preto pristúpil k meritórnemu preskúmaniu odvolania.

Podľa § 219 ods. 1 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods. 2 O.s.p. ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Najvyšší súd sa súčasne oboznámil i s obsahom administratívneho spisu žalovaného, ktorý bol predložený najvyššiemu súdu v odvolacom konaní sp. zn. 3 Sžf/63/2015 žalobcu Armovostav, s.r.o. „v likvidácii“ proti Finančnému riaditeľstvu SR, ktorá vec s predmetom tohto konania skutkovo súvisí. Senát dospel k obdobnému právnomu záveru ako vo veci 3 Sžf/63/2015, že zo skutkových okolností nevyplýva vznik nároku na odpočet dane.

Najvyšší súd pri preskúvaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia nezistil existenciu zásadnej právnej otázky, ktorú by bolo nevyhnutné judikovať. Spor sa týka skutkového stavu a preukázania existencie zdaniteľného plnenia. V konaní neboli naplnené skutočnosti pre presun dôkazného bremena na správcu dane v zmysle výkladových princípov z rozsudku najvyššieho súdu vo veci Iron Club sp. zn. 3 Sžf/1/2011 ASPI JUD 65295 SK. Presun dôkazného bremena na správcu dane v judikovanom prípade sa týkal dodania tovaru, kedy daňový subjekt fyzicky disponoval tovarom aj faktúrami. Prenos dôkazného bremena v zmysle rozsudku 3 Sžf/1/2011 nemožno aplikovať na daný prípad žalobcu.

V zmysle ustanovenia § 24 ods. 1 zákona číslo 563/2009 Z. z. daňový poriadok v znení neskorších predpisov daňový subjekt „preukazuje“, teda má preukázať rozhodujúce skutkové okolnosti na uplatnenie odpočtu dane, inak nie je možné uznať nárok na odpočítanie dane. Keďže citované ustanovenie hovorí všeobecne o daňovom subjekte, je povinnosťou kontrolovaného daňového subjektu, ale aj ostatných daňových subjektov predmetné práce ako subdodávatelia prác, preukázať.

Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z.), ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie.

Najvyšší súd preto konštatuje, že daňové orgány v danom prípade vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena a v konaní neboli osvedčené dôvody pre presun dôkazného bremena z daňového subjektu na správcu dane.

Záver, ktorý bol zo zistených skutkových okolností v daňovom konaní ustálený zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotno-právnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z.z. V predmetných prípadoch žalobcovi právo na odpočítanie dane (§ 49 ods. 1, § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH) nevzniklo.

O trovách odvolacieho konania rozhodol odvolací súd podľa 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 O.s.p. a § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý mal úspech v odvolacom konaní vznikol nárok na náhradu trov, ale trov mu nevznikli.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.