



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Baricovej a členiek senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Eleny Krajčovičovej, v právnej veci žalobkyne obchodnej spoločnosti **K. K., s. r. o.**, so sídlom v B.B. (predtým **K. S., s. r. o.**, so sídlom v P.P.), *zastúpenej JUDr. A. K., advokátkou so sídlom v P.P.*, proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom v Banská Bystrica, Nová ulica č. 13, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/8222-62905/2009/994159-r zo dňa 22. júna 2009, na odvolanie žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne, č. k. 13S/105/2009-38 zo dňa 28. septembra 2010, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne, č. k. 13S/105/2009-38 zo dňa 28. septembra 2010 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/226/8222-62905/2009/994159-r zo dňa 22. júna 2009 **z r u š u j e** a vec **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný **j e p o v i n n ý** zaplatiť žalobkyňi náhradu trov konania v sume 367,23 eura, ktorú náhradu je žalovaný povinný zaplatiť na účet JUDr. A. K., advokátky so sídlom v P. do troch dní.

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobkyne, ktorou sa domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/8222-62905/2009/994159-r zo dňa 22. júna 2009. Týmto rozhodnutím žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu P. č. 670/230/6568/09/Sed zo dňa 24. februára 2009, ktorým správca dane vyrubil žalobkyni rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie október 2005 v sume 3.163,87 eura s odôvodnením, že neuznal žalobkyni odpočet DPH z faktúry č. 120/2005 (interné číslo 2005/252) zo dňa 16. septembra 2005, kde ako dodávateľ je uvedená spoločnosť O.O., s. r. o., P.P. (od 04. apríla 2007 M., s. r. o., B.B.).

Krajský súd v Trenčíne posudzujúc správnosť záverov daňových orgánov pri svojom rozhodovaní vychádzal z ustanovení § 49 ods. 1 a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a dospel k záveru, že v daňovom konaní správca dane spochybnil dôveryhodnosť dôkazov o nákupe tovaru od spoločnosti O.O., s. r. o.. Podľa názoru krajského súdu bola žalobkyňa povinná v daňovom konaní preukázať, že k zdaniteľnému obchodu so spoločnosťou O.O., s. r. o. skutočne došlo, keď pochybnosti správcu dane vyplynuli z výpovedí zástupcov spoločností N., s. r. o., so sídlom v M.M., S.S., s. r. o., so sídlom v D., S., s. r. o., so sídlom v P., A., s. r. o., so sídlom v P., ktorí popreli, že obchodovali so spoločnosťou O., s. r. o., ktorej mali dodať tovar v takom sortimente, ktorý táto spoločnosť následne predala žalobkyni. Podľa názoru krajského súdu, pokiaľ dodávateľská spoločnosť O.O., s. r. o. nepreukázala, že predmetný tovar nadobudla v súlade so zákonom, potom ďalší predaj tohto tovaru nie je možné považovať na účel dane z pridanej hodnoty za uskutočnenie zdaniteľného obchodu. Žalobkyňa neuniesla dôkazné bremeno, ktoré v daňovom konaní spočívalo na nej, pretože nepreukázala, že tovar bol skutočne dodaný od spoločnosti O.O., s. r. o. na základe tovarovej faktúry č. 120/2005. Z týchto dôvodov krajský súd neprihliadol na tvrdenie žalobkyne, že v daňovom konaní bola nad rámec zákona zaťažaná dokazovaním, ktoré sa týkali iného daňového subjektu.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobkyni pre jej neúspech v konaní náhradu trov konania nepriznal.

Proti tomuto rozsudku podala v zákonnej lehote odvolanie žalobkyňa žiadajúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že preskúmané rozhodnutie zruší a vráti žalovanému na ďalšie konanie. Žalobkyňa namietala, že v deň, keď sa konalo pojednávanie na Krajskom súde v Trenčíne bol konateľ žalobkyne prizvaný správcom dane za účelom objasnenia tovarových faktúr, ktoré tvoria predmet tohto konania ale aj konania vedeného na krajskom súde pod sp. zn. 13S/53/2008, kde krajský súd taktiež žalobu zamietol, avšak Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie zrušil a vrátil na ďalšie konanie. Konateľ žalobkyne sa preto na pojednávanie v tejto veci ospravedlnil s tým, že u správcu dane podáva vysvetlenie ohľadom prípadu týkajúceho sa dodávky plechov trubiek a profilov. Krajský súd však pokračoval v konaní bez toho, aby vyčkal na výsledok objasňovania, čo žalobkyňa v záujme efektivity na pojednávaní aj žiadala. Poukazovala na skutočnosť, že pokiaľ správca dane uzná v účtovníctve žalobkyne úhradu faktúry v hodnote 19.115,77 eura (596.970,-Sk) z tohto DPH 3.163,87 eura (95.314,50 Sk), bolo by potom opodstatnené, že si žalobkyňa správne uplatnila odpočet DPH. Naproti tomu krajský súd zaujal názor, že daň z príjmu a daň z pridanej hodnoty sú dve odlišné kategórie a riadia sa odlišnými právnymi názormi, a preto v konaní pokračoval výsluchom účastníkov a oboznámením sa s písomnosťami nachádzajúcimi sa v spise. Táto skutočnosť mala za následok predčasnosť a nesprávnosť rozhodnutia krajského súdu. Žalobkyňa namietala, že krajský súd nesprávne vyhodnotil existujúce dôkazy, a preto aj nesprávne rozhodol. Poukazovala na fakt, že tovar bol žalobkyňi nesporne dodaný spoločnosťou O.O., s. r. o. (v súčasnosti M., s. r. o.), žalobkyňa tento tovar prijala na sklad, spracovala a ďalej predala. O tejto skutočnosti sú v spisovom materiály dôkazy, a to účtovné doklady, výpisy z účtu žalobkyne, dodacie listy, doklady preukazujúce prevzatie tovaru ako aj svedecké výpovede. Časť tovarov následne bola dodaná do N., konkrétne do firmy I., G. a ťažiskovým odberateľom bola spoločnosť T., s. r. o., P., nakoľko išlo o komponenty pri výrobe nábytku a stoličiek.

Žalobkyňa ďalej namietala, že nemôže niesť zodpovednosť za to, že dodávateľ spoločnosť O.O., s. r. o. nevedela objasniť alebo vysvetliť prečo vo svojom v účtovníctve má predmetnú faktúru evidovanú pod č. 93/2005 a u žalobkyne pod č. 120/2005. Je však nesporné, že sa jednalo o dodávku pre žalobkyňu znejúcu na rovnakú sumu, s rovnakým dňom vystavenia, pričom žalobkyňa si prijatú faktúru s najlepším vedomím zaúčtovala ako správnu z vecného aj účtovného hľadiska a nemala dôvod, ani možnosť a ani právo skúmať u dodávateľa spoločnosti O.O., s. r. o., či táto spoločnosť má túto faktúru zaúčtovanú, či má zhodné číslo a pod. Žalobkyňa namietala, že akú faktúru mu dodávateľ zaslal, takú

zaúčtovala. Ďalej namietala, že nadobudla presvedčenie, že pre žalovaného ako i pre správcu dane je ľahšie dodaním prosperujúcu spoločnosť a daňový nedoplatok od nej vymáhať, ako hľadať skutočného vinníka, teda subjekt, ktorý spôsobil nedodržanie účtovnej disciplíny, ktorý nedodržuje daňové povinnosti. Žalobkyňa uviedla, že vníma postup krajského súdu ako nespravodlivý, pretože si doposiaľ všetky svoje daňové povinnosti plnila riadne a včas, zdržiavala sa v mieste sídla spoločnosti, zamestnáva zamestnancov a vykonáva podnikateľskú činnosť v súlade so zákonom. Žalobkyňa nemá právne prostriedky na to, aby preskúmavala účtovnú evidenciu – zhodu účtovných dokladov u svojho dodávateľa, či si jej dodávateľ plní daňové povinnosti, či tovar nadobudol legálne a pod.. Žalobkyňa ďalej uviedla, že z tovarovej faktúry bez ohľadu na to aké má číslo, si v zmysle § 49 zákona o DPH uplatnila odpočet DPH, pretože je nesporné, že tovar bol dodaný a zaplatený. Poukazovala na to, že daňové orgány sa nedostatočne vysporiadali s dôvodmi, pre ktoré bolo zrušené rozhodnutie žalovaného vo veci dane z príjmu za rok 2005, čo súvisí s rozhodnutím, ktoré je predmetom tohto konania. Namietala, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil, pretože sa nevysporiadal so všetkými okolnosťami prípadu.

Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení zo dňa 22. novembra 2010 na odvolanie žalobkyne navrhol napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa potvrdiť. Uviedol, že správca dane Daňový úrad P. vykonal v dňoch 18. novembra 2009 až 30. júna 2010 u žalobkyne opakovanú daňovú kontrolu dane z príjmov právnických osôb za rok 2005 v intenciách rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/29/2009 zo dňa 14. mája 2009. Protokol o výsledku z opakovanej daňovej kontroly č. 670/320/27080/Jak zo dňa 28. mája 2010 a dodatok č. 1 k protokolu, správca dane prerokoval s povereným zástupcom žalobkyne P. Č. dňa 30. júna 2010. Dňa 14. júla 2010 žalobkyňa prevzala dodatočný platobný výmer č. 670/230/31968/10/Sek zo dňa 06. júla 2010, ktorým správca dane žalobkyni vyrubil rozdiel dane v nezmenenej výške oproti riadnej daňovej kontrole. Proti dodatočnému platobnému výmeru podala žalobkyňa odvolanie. Odvolací orgán dodatočný platobný výmer potvrdil rozhodnutím č. I/226/15003-106385/2010/994139-r zo dňa 26. októbra 2010. Z uvedeného vyplýva, že ku dňu konania na Krajskom súde v Trenčíne dňa 28. októbra 2010 splnomocnený zástupca žalobkyne poznal záver z opakovanej daňovej kontroly. Žalovaný ďalej uviedol, že správca dane sa v odvolacom konaní po opakovanej daňovej kontrole pokúšal vypočuť svedkov, ktorí už v rámci riadnej daňovej kontroly dodávku kovového materiálu pre žalobkyňu nepotvrdili. Ďalej uviedol, že konfrontácia konateľa spoločnosti O., s. r. o. J. K. s jeho poddodávateľmi sa neuskutočnila, nakoľko J. K. sa ospravedlnil pre

chorobu a Ing. J. K., konateľ spoločnosti J., spol. s r. o. sa taktiež ospravedlnil pre ochorenie a následne zaslal prehlásenie, že v spoločnosti J., spol. s r. o. nikdy nepodnikal. Konatelia spoločnosti N., s. r. o. M. R. K. a J., spol. s r. o. S. M. predvolanie neprevzali.

Žalovaný ďalej uviedol, že základnou zásadou obchodného práva, a to poctivého obchodného styku a základný predpoklad pre riadne fungovanie spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (§ 2 ods. 1 Obch. zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obch. zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane i žalovaného o pravdivosti údajov uvádzaných žalobcom v podanom daňovom priznaní za kontrolované zdaňovacie obdobie sú v zmysle zásady obsiahnutej ust. § 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov oprávnené. V danom prípade konatelia subdodávateľských spoločností pre dodávateľa O.O., s. r. o. museli mať vedomosť, či s touto spoločnosťou obchodovali a či jej kovový materiál skutočne dodali. Žiaden z vypočítaných konateľov subdodávateľov dodávateľa žalobkyne nepotvrdil, že by spoločnosť O.O., s. r. o. dodal tovar obsiahnutý vo faktúre č. 120/2005, z čoho logicky vyplýva aj záver správcu dane a žalovaného, že spoločnosť O.O., s. r. o. nenakúpila tovar uvedený v predmetnej faktúre od spoločností J., spol. s r. o. Ž. a N., s. r. o. M. – Priekopa, a preto ho nemohla ďalej predať žalobcovi. Žalovaný preto trvá ďalej na záveroch prijatých v rozsudku Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13S/105/2009-38 zo dňa 28. septembra 2010, pretože žalobkyňa rovnaký tovar ako deklarovala faktúrou č. 120/2005 od dodávateľa O.O., s. r. o. nakúpila od spoločností G., s. r. o. K. a R., s. r. o. B., a teda kovový materiál od týchto dodávateľov mohla predať ďalej spoločnostiam T., s. r. o. P. a I., G., T., N..

Žalovaný poukázal na to, že v rámci opakovanej kontroly dane z príjmov za rok 2005 (uskutočnenej v dňoch 18. novembra 2009 až 30. júna 2010 na základe rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 3Sžf/29/2009 zo dňa 14. mája 2009, teda až po vydaní žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného) vykonal aj pojednávanie s konateľom spoločnosti T., s. r. o. – odberateľom žalobkyne, ktorý uviedol, že nemôže potvrdiť, že pri výrobe ich výrobkov bol použitý práve tento materiál z predložených faktúr, nakoľko je to bežný materiál, ktorý sa dá kúpiť na rôznych miestach. Toto vyjadrenie konateľa spoločnosti T., s. r. o. podporuje záver Krajského súdu v Trenčíne prijatý v napadnutom rozsudku.

Z týchto dôvodov žalovaný žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok potvrdil ako vecne správny.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podaného odvolania (§ 246c ods. 1 prvá veta OSP a § 212 ods. 1 OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolanie žalobkyne je dôvodné.

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/8222-62905/2009/994159-r zo dňa 22. júna 2007, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu P. č. 670/230/6568/09/Sed zo dňa 24. februára 2009, ktorým správca dane vyrubil žalobkyni rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie október 2005 v sume 3.163,87 eura.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, 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 (§ 247 ods. 1 OSP).

Jednou zo základných zásad daňového konania je v zmysle zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní“) zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Zásada rovnosti (§ 2 ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva

a povinnosti, vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiskálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Podľa § 29 ods. 1 zákona o správe daní dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Podľa § 29 ods. 2 zákona o správe daní, správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti, a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní, daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

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.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákon o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ, s výnimkou podľa odsekov 3 a 6. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

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.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) mal obsahu pripojeného administratívneho ako aj súdneho spisu za preukázané, že žalovaný vykonal v konaní rozsiahle dokazovanie, avšak toto dokazovanie sa uberalo zásadne nesprávnym smerom pre zistenie podstaty tohto sporu. Z obsahu pripojeného spisového materiálu vyplýva, že žalobkyňa mala nakúpiť od dodávateľa obchodnej spoločnosti O.O., s. r. o. tovar, za dodanie ktorého táto spoločnosť O.O., s. r. o. vystavila faktúru č. 120/2005 na sumu 596.970,00 Sk, z toho DPH činila 95.655,50 Sk (3.163,87 eura). Predmetnú faktúru žalobkyňa vo svojom účtovníctve zaúčtovala, faktúru zaplatila a uplatnila si odpočet. Ďalej z obsahu pripojeného spisového materiálu vyplýva, že konateľ spoločnosti O.O., s. r. o. J. K. potvrdil vystavenie predmetnej faktúry ako aj dodanie fakturovaného tovaru žalobkyni.

Z obsahu pripojeného administratívneho materiálu vyplynulo, že správca dane zameral svoje dokazovanie k preukázaniu od koho dodávateľ žalobkyne, t. j. obchodná spoločnosť O.O., s. r. o. predmetný tovar, ktorý následne odpredala žalobkyni nadobudla, ktorá skutočnosť však pre daný prípad nie je rozhodujúca. V tomto prípade bolo povinnosťou správcu dane ako aj žalovaného zamerať svoje dokazovanie predovšetkým k preukázaniu samotnej realizácie dodávky fakturovaného tovaru medzi žalobkyňou a jej dodávateľom - obchodnou spoločnosťou O.O., s. r. o.. Tento nedostatok dokazovania bol žalovanému vytknutý už rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 3Sžf/29/2009 zo dňa 14. mája 2009, predmetom ktorého bolo rozhodnutie žalovaného týkajúce sa dane z príjmu, keď predmetom posúdenia bola okrem iných aj faktúra č. 120/2005. Napriek záveru citovaného rozsudku, nevykonal správca dane ani žalovaný dokazovanie v naznačenom smere. Dôkaz, ktorý správca dane vykonal na základe citovaného rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej

republiky č. k. 3Sžf/29/2009 zo dňa 14. mája 2009, a to výsluch konateľ'a spoločnosti T., s. r. o., je právne irelevantný a nepreukazuje skutočnosť dodania tovaru od spoločnosti O.O., s. r. o..

V predmetnom konaní sa podľa Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyskytla zásadná právna otázka posúdenia a rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt ako platiteľ'a DPH a správcu dane v prípade, ak prijaté zdaniteľné plnenie materiálne existuje, ale sú pochybnosti ako a od koho dodávateľ dodaný tovar obstaral.

V danom prípade konateľ spoločnosti O.O., s. r. o. potvrdil dodanie tovaru a vystavenie faktúry č. 120/2005, pričom uviedol, že predmetný tovar, ktorý dodal žalobkyni zakúpil od obchodných spoločností J., s. r. o., S.S., s. r. o., N., s. r. o., ako aj od obchodnej spoločnosti G., s. r. o.. Vykonaným dokazovaním správcu dane zistil, že spoločnosť S.S., s. r. o. nemá žiaden sklad, spoločnosť N., s. r. o. nevykonáva žiadnu podnikateľskú činnosť a spoločnosť O.O., s. r. o. nedodala žiaden tovar, konateľ spoločnosti G., s. r. o. žije v azylovom dome, spoločnosť nevykonáva žiadnu činnosť a konatelia spoločnosti J., s. r. o. popreli akúkoľvek spoluprácu so spoločnosťou O.O., s. r. o.. Z uvedených skutočností vyplynulo, že podvodné konanie zrejme nastalo u spoločnosti O.O., s. r. o. teda u dodávateľ'a žalobkyne, ktorý nevedel preukázať obstaranie dodaného tovaru.

Vychádzajúc z uvedeného Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na to, že ide o skutočnosti, ktoré sa v zásade týkajú iného subjektu ako žalobkyne a za ktoré zodpovedá tento iný daňový subjekt. V zásade nie je možné spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné a obstarávacie procesy tovarov u iných subjektov pred dodaním tovaru. V danom prípade nebola spochybnená materiálna existencia tovaru, avšak správca dane ako aj žalovaný nesprávne posúdili rozloženie dôkazného bremena, keď ho v celom rozsahu preniesli na ťarchu žalobkyne ako daňového subjektu v zmysle § 29 ods. 8 zákona o správe daní.

V tejto súvislosti Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje aj na svoje rozsudky č. k. 7Sž/124/01 a 7Sž/131-137/01 z ktorých vyplýva, že voľba druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú treba objasniť. Objasnenie všetkých otázok, okolností, či vyvrátenie pochybností nemožno totiž podsunúť iba pod dôkaznú povinnosť daňového subjektu (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov). K tomuto účelu má správca dane využiť

prostriedky (len exemplikatívne uvedené v ustanovení § 29 ods. 4 zákona o správe daní a poplatkov), pričom voľba druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú treba objasniť.

Všeobecné dôkazné bremeno daňového subjektu vyplývajúce z ust. § 29 ods. 8 zákona o správe daní je v danom prípade modifikované právom Európskej únie. Správca dane ako aj žalovaný v danom prípade nesprávne vychádzali iba z vnútroštátnych predpisov a vec neposúdili aj z hľadiska komunitárneho práva.

Aj Európsky súdny dvor (dnes Súdny dvor Európskej únie) vo svojich rozhodnutiach *Optigen Ltd (C-354/03)*, *Fulcrum Electronics Ltd C-353/03*) a *Bond House Systems 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 odopreté.

V rozhodnutí vo veci *Kittel (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 (dnes Súdného dvora Európskej únie), 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 spoločnosť O.O., s. r. o. dopustila podvodného konania, alebo nie. Až po doplnení dokazovania v naznačenom smere bude možné znovu rozhodnúť v predmete konania vedeného u správcu dane. Skutočnosť, či žalobkyňa ako daňový subjekt vedela, alebo mohla vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, je dôkazným bremenom správcu 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. Je preto úlohou správcu dane, aby podľa

vnútroštátnych pravidiel dokazovania overil, či došlo k takémuto zneužívajúcemu konaniu u dodávateľa žalobkyne a či žalobkyňa o takomto konaní vedela alebo musela vedieť.

Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky preto správca dane a neskôr aj žalovaný pochybil, keď dôkazné bremeno vyplývajúce z § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov výslovne ponechal na daňový subjekt.

Z vyššie uvedených dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne podľa § 250ja ods. 3 veta prvá OSP zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v ktorom žalovaný súc viazaný právnym názorom najvyššieho súdu (§ 250ja ods. 4 OSP) doplní dokazovanie v zhora naznačenom smere. Až po takomto doplnení dokazovania bude možné znovu rozhodnúť v predmete konania vedeného u správcu dane.

O náhrade trov celého súdneho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP a tak, že v odvolacom konaní úspešnej žalobkyne priznal náhradu trov konania v sume 367,23 eura v zmysle vyčíslenia právnu zástupkyňou (§ 51 ods. 1 OSP v spojení s § 246c veta prvá OSP). Uvedená suma pozostáva z náhrady za zaplatený súdny poplatok v sume 66,- eur, za dva úkony právnej pomoci po 53,49 eura (prevzatie veci a príprava podanie žaloby na súd vykonané v roku 2009), za dva úkony právnej pomoci po 55,49 eura (účasť na pojednávaní dňa 28. septembra 2009 a podanie odvolania dňa 04. novembra 2010) dvakrát paušál po 6,95 eura, dvakrát paušál po 7,21 eura, cestovné z Považskej Bystrice do Trenčína na súdne pojednávanie a späť v sume 6,86 eura, plus 19 % DPH v sume 48,09 eur (§ 11 ods. 3 a 4, § 14 ods. 1 písm. a/, b/ a c/, § 16 ods. 3 a § 18 ods. 3 vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení účinnom od 01. júna 2009 a od 01. júna 2010), všetko spolu činí 367,23 eura ktorú náhradu je žalovaný povinný zaplatiť na účet právnej zástupkyne žalobkyne JUDr. A. K., č. účtu X. do troch dní.

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 01. mája 2011).

P o u č e n i e : Pr o t i t o m u t o r o z s u d k u o d v o l a n i e n i e j e p r í p u s t n é .

V Bratislave 30. júna 2011

JUDr. J. Baricová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Petra Slezáková