

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 6Sžfk/12/2018  
Identifikačné číslo spisu: 3015200007  
Dátum vydania rozhodnutia: 20.03.2019  
Meno a priezvisko: Mgr. Viliam Pohančeník  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:3015200007.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Viliama Pohančeníka a členiek senátu JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. (sudca spravodajca) a JUDr. Eriky Čanádyovej, v právnej veci žalobcu: Ing. Jozef Jančo - PROFIN, s miestom podnikania Rad L. N. Tolstého 16, 971 01 Prievidza, IČO: 34 960 627, zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. ŠKERDA, s. r. o., so sídlom Radlinského 1727/49, 026 01 Dolný Kubín, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/444502/2014/4779 zo dňa 07.10.2014, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/6/2015-66 zo dňa 07.09.2016, takto

### rozhodol:

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

Žalobcovi priznáva voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov kasačného konania.

### Odôvodnenie

#### I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj len ako „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa § 191 ods. 1 písm. f) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100306/1/444502/2014/4779 zo dňa 07.10.2014 a vec mu vrátil na ďalšie konanie /krajský súd v odôvodnení rozsudku v bode 30 uviedol nesprávnu citáciu § 191 písm. b) zákona č. 99/1963 Zb. Občianskeho súdneho poriadku/. Žalobcovi priznal úplnú náhradu trov konania s poukazom na § 175 SSP. Zrušeným rozhodnutím žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 9313401/5/2219169/2014/Sta zo dňa 27.05.2014, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubený rozdiel dane v sume 17 065,07 eura na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj len „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2012. Správne orgány neuznali žalobcovi nárok na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr, ktoré vystavila spoločnosť PROFIN CAR, s. r. o. za dodanie pneumatík a iného

tovaru.

2. Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2012, o výsledku ktorej vyhotovil protokol číslo 9313401/5/2883219/2013/Sta zo dňa 20.06.2013, ktorý bol žalobcovi doručený dňa 26.06.2013. K protokolu sa žalobca písomne vyjadril a jeho pripomienky boli predmetom prerokovania na ústnom pojednávaní dňa 21.05.2014.

3. Správca dane nepriznal v kontrolovanom zdaňovacom období apríl 2012 žalobcovi nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty uvedenej v predložených záznamoch DPH z faktúr č. 21120034 zo dňa 18.04.2012, č. 21120025 zo dňa 05.05.2012 a č. 21120026 zo dňa 05.05.2012 od dodávateľa PROFIN CAR, s. r. o.

4. Krajský súd konštatoval, že správne orgány správne uviedli, že samotné faktúry a doklady o ich úhrade sú síce formálnou podmienkou priznania nároku na odpočet DPH, nie sú však postačujúcou podmienkou pre priznanie nároku na odpočet DPH, pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia. Technicky je totiž možné vyhotoviť akúkoľvek faktúru, akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie bolo skutočne poskytnuté a rovnako je technicky možné previesť akékoľvek peňažné prostriedky na akýkoľvek účet, t. j. predstierať zaplatenie vystavených faktúr bezhotovostným prevodom na účet dodávateľa. Je teda zrejmé, že splnenie formálnej stránky na priznanie nároku na odpočet DPH vyjadrenej predloženými dokladmi je síce jednou z podmienok, aby bol na základe týchto dokladov priznaný nárok na odpočet DPH, tieto doklady však musia byť odrazom reálneho plnenia. Jednoducho povedané, ak daňové doklady (faktúry a doklady o úhrade) neodrážajú reálne plnenie, nemôžu založiť nárok na odpočet DPH, nakoľko ide o fiktívne plnenie.

5. V danom prípade však podľa názoru správneho súdu na základe doposiaľ zhromaždených dôkazov nie je možné urobiť skutkový záver, že v prejednávanej veci ide o takýto prípad, teda že faktúry, na podklade ktorých si žalobca uplatňoval právo na odpočet DPH, takéto reálne plnenie neodrážajú.

6. Ďalej krajský súd uviedol, že v predmetnej právnej veci vystupovali ako dodávatelia a v niektorých obchodných prípadoch ako subdodávatelia týchto dodávateľov spoločnosti Enaki, s. r. o., BG Slovakia, s. r. o. a PROFIN CAR, s. r. o. Správca dane a následne aj žalovaný nespochybnili existenciu tovaru, ktorý mal byť predmetom jednotlivých dodaní, avšak spochybnili, že k dodaniu došlo práve týmto dodávateľom, resp. subdodávateľmi a teda že v tomto zmysle predložené dodávateľské faktúry odrážajú reálne plnenia. Vychádzali pritom zo zistenia, že spoločnosť Enaki, s. r. o. reálne nesídlí v mieste uvedenom v obchodnom registri, nepodarilo sa od nej získať žiadne účtovné doklady, ktoré by preukazovali obchodné transakcie so žalobcom. V tejto spoločnosti boli realizované prevody obchodných podielov spojené s odovzdaním účtovnej evidencie a účtovných dokladov. Noví štatutári tieto doklady správcovi dane nepredložili.

7. Na základe uvedeného správca dane rovnako ako žalovaný uzavreli, že nebolo preukázané vlastníctvo dodávateľov k prevádzanému tovaru a taktiež, že vyššie uvedené subdodávateľské spoločnosti neboli ekonomicky aktívne a boli len formálnymi dodávateľmi, resp. subdodávateľmi. Žalobca však na pojednávaní súdu predložil doklady, a to výpisy z účtovných závierok subjektov, z ktorých je zrejmé, že v období roku 2012 mali tržby a vykazovali zisk. Konkrétne spoločnosť Enaki, s. r. o. mala v roku 2012 tržby 5 190 083,- eur a zisk 770,- eur, spoločnosť BG Slovakia, s. r. o., ktorá je toho času zrušená, mala v roku 2012 zamestnanca a vykazovala tržby 2 278 290,- eur. Uvedené podľa krajského súdu nezodpovedá záverom správnych orgánov o ekonomickej nečinnosti týchto subjektov. Naopak z týchto údajov je možné dovodiť, že uvedené spoločnosti vykonávali v rozhodnom období reálne ekonomickú činnosť, a teda nie je vylúčené, že mohli žalobcovi, resp. jeho dodávateľom dodať tovar tak, ako je deklarovane na sporných dodávateľských faktúrach. Uvedené skutočnosti pritom mohol správca dane v rámci svojho preverovania zistiť, nakoľko účtovné závierky sú súčasťou daňových priznaní, ktoré ako konštatoval správca dane tieto subjekty podávali.

8. Správny súd bol názoru, že skutkové zistenia, ktoré správne orgány učinili ohľadne nepreukázania realizácie zdaniteľných plnení dodávateľmi uvedenými na sporných faktúrach, nezodpovedajú obsahu spisu. Na základe samotnej skutočnosti, že v čase miestneho zisťovania, teda v čase viac ako rok po deklarovanych zdaniteľných plneniach, preverované subdodávateľské spoločnosti reálne nesídlili na adresách uvedených v obchodnom registri, ako aj skutočnosti, že následne došlo k zmenám v osobách spoločníkov a štatutárov, ktorí so správcom dane nekomunikovali, nie je podľa názoru správneho súdu možné ustátiť, že zdaniteľné plnenia neboli v zdaňovacom období máj 2012 vykonané dodávateľmi uvedenými na sporných faktúrach a už vôbec nie to, že by neboli ekonomicky aktívne. Žalobca súdu okrem toho predložil údaje z ich účtovných závierok za rok 2012, z ktorých vyplynulo, že subdodávateľské spoločnosti mali tržby a spoločnosť BG Slovakia, s. r. o. mala v uvedenom období aj zamestnanca. Uvedené skutočnosti, ktoré musel mať správca dane taktiež k dispozícii, pritom žiadnym spôsobom pri svojom rozhodovaní nezohľadnil, naopak tvrdil, že úplne vyčerpal svoje dôkazné možnosti a je na žalobcovi, aby realnosť zdaniteľných plnení deklarovanými dodávateľmi hodnoverným spôsobom preukázal.

9. Krajský súd na základe uvedených zistení žalobou napadnuté rozhodnutie podľa § 191 ods. 1 písm. f) SSP zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie s tým, aby správne orgány zohľadnili pri svojom rozhodovaní aj skutočnosti vyplývajúce z účtovných závierok subdodávateľských spoločností a o veci opätovne rozhodli.

10. Krajský súd rozhodol v zmysle § 175 SSP aj o nároku na náhradu trov konania tak, že úspešnému žalobcovi priznal úplnú náhradu trov konania v zmysle § 167 ods. 1 SSP.

## II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

11. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne podal žalovaný v postavení sťažovateľa (ďalej aj len ako „sťažovateľ“) dňa 02.11.2016 kasačnú sťažnosť z dôvodu nesúhlasu so závermi krajského súdu obsiahnutými v rozsudku. Uviedol, že správny súd sa výrazne odklonil od procesných a hmotnoprávných postupov daňového konania, ustálených rozhodnutiami Najvyššieho súdu Slovenskej republiky.

12. Poukázal na právne názory vyslovené v rozhodnutiach Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011 a vyslovil názor, že správca dane v konaní dodržiaval zásady daňového konania, dôkazy vyhodnotil jednotlivo a všetky vo vzájomnej súvislosti. Neobstojí tvrdenie krajského súdu, že žalobcom predložené účtovné závierky jeho dodávateľov a subdodávateľov, ktorí so správcom dane nekomunikovali, a nebolo možné ich zabezpečiť ani prostredníctvom predvedenia PZ SR, by mohli preukázať vykonávanie reálnej ekonomickej činnosti. Účtovné závierky dodávateľov a subdodávateľov žalobcu, ktoré sa nachádzajú u jednotlivých správcov dane, nie sú pre účely uplatnenia práva na odpočet DPH relevantné, pričom tieto sú opodstatnené pre posudzovanie splnenia podmienok podľa § 49 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj len ako „zákon č. 222/2004 Z. z.“ alebo „zákon o DPH“) v nadväznosti na § 51 ods. 1 zákona o DPH len v prípade, ak účtovná závierka je preskúmateľná prostredníctvom účtovných záznamov a účtovných kníh, jedine vtedy je možné preukázať jej skutočnosť a preveriteľnosť. Tieto účtovné doklady správca dane nemá k dispozícii a zákonnými zisteniami a prostriedkami sa mu ich nepodarilo získať. Poukázal na ustanovenia § 4 ods. 1, § 6 ods. 1 až 4, § 7 ods. 1 a 2, § 8 ods. 1 až 6, § 32 ods. 1 písm. a) až c), § 35 ods. 1 až 3 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov. Správne orgány si splnili svoje povinnosti tak, ako to ukladá daňový poriadok, vec posúdili logicky a odborne aj z hmotnoprávneho hľadiska. Krajský súd nekonal v zmysle ustálenej judikatúry, keď svoje nezodpovedané otázky presunul do dôkazného bremena daňových orgánov.

13. Podľa názoru sťažovateľa krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, čo je kasačným dôvodom podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, a preto navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej

republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, prípadne tento zmenil a žalobu ako nedôvodnú zamietol.

14. Žalobca vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že v danom prípade nie je možné aplikovať právne závery vyjadrené v rozhodnutiach, na ktoré žalovaný poukázal, pretože sa jedná o právne závery vychádzajúce z iných skutkových a právnych okolností. V danej súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/2/2017 zo dňa 18.09.2017, ktorým Najvyšší súd Slovenskej republiky zamietol kasačnú sťažnosť žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13S/5/2016 zo dňa 07.09.2016, ktorým krajský súd zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100306/1/444508/2014/4779, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel DPH v sume 25 134,90 eura za zdaňovacie obdobie máj 2012. Správca dane za rovnakých skutkových okolností a z rovnakých dôvodov v tomto prípade neuznal žalobcovi nárok na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr vystavených tými istými dodávateľmi. Poukázal na konštatovanie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, podľa ktorého je potrebné súhlasiť so stanoviskom žalobcu, že nie je možné od daňového subjektu požadovať preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal, s následnou satisfakciou, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno. Je zrejmé, že žalovaný nespochybnil materiálny základ žalobcom deklarovaných zdaniteľných plnení, o ktorých boli správcovi dane predložené zmluvy o spolupráci, doklady o úhradách, faktúry a dodacie listy, z ktorých vyplýva, čo bolo predmetom plnenia, s uvedením typového označenia druhu dodaného tovaru, množstva a ceny za tovar. Nemožno teda konštatovať nepreskúmateľnosť zdaniteľného plnenia, kedy by žalobca svoje právo vyvodzoval iba z existencie faktúr so všeobecným opisom. Dôkazné prostriedky, listy V. O. a V. W., daňové orgány bez náležitého odôvodnenia nevzali do úvahy a svoje závery o nepreukázaní splnenia podmienok na odpočítanie DPH postavili na prevahe pochybnosti o reálnosti dodania zdaniteľných plnení, ktoré spochybňovali aj ekonomickou nečinnosťou dodávateľov. Závery daňových orgánov o nesplnení podmienok na odpočítanie dane z dôvodu nepreukázania reálnej ekonomickej činnosti dodávateľov sú podľa názoru žalobcu predčasné a v rozpore so skutkovým stavom vyplývajúcim zo spisu.

15. Žalobca považoval kasačnou sťažnosťou napadnutý rozsudok krajského súdu za súladný so zákonom a navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalovaného zamietol a priznal mu nárok na náhradu trov konania, ktoré vyčísliť.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

16. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj len ako „kasačný súd“) (§ 438 ods. 2 SSP) po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s § 449 ods. 2 písm. a) SSP, bez nariadenia pojednávania podľa § 445 SSP preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

17. Najvyšší súd SR ako príslušný súd podľa § 11 písm. g) SSP prejednal vec bez nariadenia pojednávania podľa § 455 SSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a internetovej stránke Najvyššieho súdu SR [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

18. Predmetom skúmania kasačného súdu bol rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/6/2015-66 zo dňa 07.09.2016 z hľadiska posúdenia, či vec bola správne právne posúdená z dôvodov uvedených v kasačnej sťažnosti.

19. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2012, o výsledku ktorej vyhotovil protokol číslo 9313401/5/2883219/2013/Sta zo dňa 20.06.2013, ktorý bol žalobcovi doručený dňa 26.06.2013. K protokolu sa žalobca písomne vyjadril, jeho pripomienky a ním predložené dôkazy boli predmetom

prerokovania na ústnom pojednávaní dňa 21.05.2014. Daňová kontrola bola zameraná na dodržiavanie zákona o DPH. Správca dane nepriznal v kontrolovanom zdaňovacom období apríl 2012 žalobcovi nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty uvedenej v predložených záznamoch DPH z dodávateľských faktúr č. 21120034 zo dňa 18.04.2012 za pneumatiky, disky, č. 21120025 zo dňa 05.05.2012 za tyče kruhové, č. 21120026 zo dňa 05.05.2012 za tyče kruhové od dodávateľa PROFIN CAR, s. r. o. Na základe výsledkov z daňovej kontroly a protokolu vydal správca dane rozhodnutie č. 9313401/5/2219169/2014/Sta zo dňa 27.05.2014, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 17 065,07 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2012.

20. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, na základe ktorého žalovaný rozhodnutím č. 1100306/1/444502/2014/4779 zo dňa 07.10.2014 postupom podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku rozhodnutie správcu dane potvrdil. Z obsahu rozhodnutia žalovaného vyplýva, že daňovou kontrolou správca dane dostatočne preukázal, že daňové subjekty Enaki, s. r. o., BG Slovakia, s. r. o. a PROFIN CAR, s. r. o. vystupovali v tomto obchode ako „formálni dodávateľia“, ktorí deklarujú dodávky tovarov a služieb, spoločnosť PROFIN CAR, s. r. o. zastúpená H. X. X. vystupujúca ako priamy platiteľov dodávateľ, ktorý tovar obstaral od vyššie uvedeného nekomunikujúceho subjektu (Enaki, s. r. o.), ďalej tovar predal platiteľovi, pôvod tohto tovaru sa správcovi dane nepodarilo preveriť. V rámci uskutočnených svedeckých výpovedí a ani na základe vykonaného doplneného dokazovania vo vyrubovacom konaní neboli predložené žiadne nové dôkazy, ktorými by bolo vierohodne preukázané reálne dodanie tovarov alebo služieb osobami vystupujúcimi ako prvotní dodávateľia, ich zaúčtovanie a odvedenie dane za zdaňovacie obdobie apríl 2012. Platiteľov subdodávateľ spoločnosť Enaki, s. r. o. (zároveň dodávateľ spoločnosti PROFIN CAR, s. r. o.), podsubdodávateľská spoločnosť BG Slovakia, s. r. o. so správcom dane nekomunikujú, osoby vystupujúce v čase deklarováných dodávok ako konatelia nie sú správcovi dane fyzicky dostupní, účtovné a daňové doklady preukazujúce uskutočňovanie zdaniteľných plnení nie sú existenčne dostupné. Správca dane, rovnako ako žalovaný uzavreli, že nebolo preukázané vlastníctvo dodávateľov k prevádzanému tovaru.

#### IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

21. Podľa § 2 písm. a) daňového poriadku na účely tohto zákona sa rozumie správou daní postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov.

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

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

24. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

25. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

26. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

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

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

29. Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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.

40. 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.

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

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

43. Podstatou kasačnej sťažnosti proti rozsudku krajského súdu je otázka, či bolo správcom dane riadne vykonané a vyhodnotené dokazovanie, a či na základe dôkazov, ktoré vyplynuli z dôkazných prostriedkov predložených žalobcom a zabezpečených správcom dane, urobil správca dane i žalovaný správny záver o neunesení dôkazného bremena žalobcom.

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

45. Zásada objektívnej pravdy, ovládajúca daňové konanie, nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania.

46. K prezentovaným zásadám daňového konania Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje v zmysle § 464 ods. 1 SSP na obdobnú vec vedenú pod sp. zn. 5Sžfk/2/2017, vychádzajúcu z tých istých skutkových zistení, totožných účastníkov konania, týkajúcu sa len iného daňového obdobia, v ktorej kasačný súd v odôvodnení svojho rozsudku zo dňa 18.09.2017 uviedol:

„23. Vychádzajúc zo znenia ustanovení § 49 ods. 1, 2 v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH musí najvyšší súd prisvedčiť tvrdeniu žalovaného, že iba doložením účtovného dokladu obsahujúceho zákonom stanovené náležitosti nie je nárok na odpočítanie dane preukázaný. Daň či nárok na odpočítanie dane nemajú základ vo formálnom doklade, ale v existencii zdaniteľného plnenia, nakoľko zákon o DPH nestojí iba na formálnom, ale aj na reálnom preukázaní zdaniteľného plnenia a preto dôkaz predložením daňového dokladu je iba formálnym dôkazom dovŕšujúcim hmotnoprávne aspekty skutočného prevedenia zdaniteľného plnenia. Z uvedeného dôvodu preto nemôže byť len samotné predloženie

daňového dokladu, hoci formálne správneho a bezchybného, podkladom pre uznanie nároku na odpočítanie dane, ale tento nárok musí byť v prvom rade fakticky podložený existujúcim zdaniteľným plnením.

24. Pokiaľ ide o rozloženie dôkazného bremena, v daňovom konaní platí, že daňový subjekt preukazuje a) 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, avšak tu je potrebné zase súhlasiť so stanoviskom žalobcu, že nie je možné od daňového subjektu požadovať preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal s následnou satisfakciou v podobe stanovenia výsledku zo strany správcu dane, že „daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno“. V predmetnej veci je zrejmé, že žalovaný, resp. správca dane nespochybnili materiálny základ žalobcom deklarovaneých 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 v akom rozsahu má žalobca aj napriek predloženiu vyššie uvedených dokladov preukazovať splnenie podmienok na odpočítanie dane. Z napadnutého rozhodnutia vyplýva, že žalovaný spochybnil predovšetkým vznik daňovej povinnosti u dodávateľských/subdodávateľských 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 skutočnosti, 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 V. O. a V. W., z ktorých vyplýva, kto bol dodávateľom spoločnosti Enaki, s. r. o. V. W. (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 V. O. (konateľ Enaki, s. r. o.) sa vozil do skladu v Oravskej Porube, kde ho preberal Q. V. Z listu V. O. vyplýva, prečo nebol kontaktný a zároveň je z neho zrejmé, kto bol dodávateľom tovaru a stavebných prác pre spoločnosť Enaki, s. r. o. a ktorým odberateľom ich následne táto spoločnosť fakturovala. Spoločnosti Enaki, s. r. o. fakturovala tovar spoločnosť BG Slovakia, s. r. o. Tieto skutočnosti daňové orgány bez náležitého odôvodnenia nevzali do úvahy a svoje závery o nepreukázaní splnenia podmienok na odpočítané DPH postavili na prevahe pochybností o reálnosti dodania zdaniteľných plnení, ktoré okrem vyššie uvedeného spochybnovali aj ekonomickou nečinnosťou, resp. nekontaktnosťou dodávateľských, resp. subdodávateľských spoločností. Keďže žalobca na pojednávaní krajského súdu predložil výpisy z účtovných závierok týchto subjektov, z ktorých vyplýva, že v rozhodujúcom období, t. j. v roku 2012, vykazovali tržby, dosahovali

zisk a mali aj zamestnancov, nemožno bez akýchkoľvek pochybností vylúčiť ich reálny výkon podnikateľskej činnosti aspoň na minimálnom základe, a teda ani to, že žalobcovi, resp. jeho dodávateľom mohli dodať tovar tak, ako to žalobca deklaroval na predložených faktúrach. Závery daňových orgánov o nesplnení podmienok na odpočítanie dane z dôvodu nepreukázania reálnej ekonomickej činnosti týchto daňových subjektov sú teda predčasné a v rozpore so zisteným skutkovým stavom vyplývajúcim z obsahu spisového materiálu.

25. Najvyšší súd v danom prípade vychádzal z rovnakých výkladových princípov ako je tomu v jeho rozsudku vydanom pod sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011, 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 vyvodit' 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, že ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane. Ak tieto skutočnosti budú uplatnené proti daňovému subjektu účasť na dokazovaní mu musí byť umožnená. Je nevyhnutné rozlišovať okruh dôkazov, ktoré daňový subjekt štandardne uchováva o existencii zdaniteľného plnenia od následného forenzného dokazovania“.

26. Podporiac svoj názor vyššie uvedeným rozhodnutím má najvyšší súd za to, že dôkazné bremeno, ktoré znáša daňový subjekt je jasne limitované ustanovením § 24 ods. 1 daňového poriadku, ktoré však v záujme zachovania ústavne konformného výkladu tohto ustanovenia nie je možné vykladať extenzívne na ťarchu daňového subjektu a zaťažiť ho preukázaním skutočností, ktoré svojou účasťou nezabezpečoval. Pokiaľ sa žalovaný odvolával na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 a sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, týkajúcich sa otázky dokazovania v daňovom konaní, je potrebné uviesť, že ide o právne závery vychádzajúce z iných skutkových a právnych okolností, ktoré nemožno aplikovať na prejednávajúcu vec, keď v prvom prípade žalobca dostatočne nepreukázal skutočnosti, ktoré by potvrdili, že obstaraný tovar od dodávateľa použil na účely svojho podnikania ako platiteľ a tým nesplnil podmienky na odpočítanie dane uvedené v § 49 ods. 2 zákona o DPH a v druhom prípade žalobca okrem faktúry nepredložil žiadne iné dokumenty, ktorými by preukazoval reálne uskutočnenie dodávky, pričom žalobca obchodoval iba so spoločnosťami personálne prepojenými, a to tak, že tovar bez toho, aby opustil skladovací priestor menil vlastníka tak, aby v zdaňovacom období mu z obchodu vznikol nadmerný odpočet.“

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

48. Najvyšší súd Slovenskej republiky vo svojej rozhodovacej činnosti neustále poukazuje na nutnosť dodržiavať zásadu právnej istoty (čl. 1 ods. 1 veta prvá Ústavy Slovenskej republiky), t. j. že v obdobných veciach je možné sa od predchádzajúceho rozhodnutia najvyššieho súdu meritórne odchýliť iba ak sa podstatne zmenili skutkové okolnosti a právny základ pre vyhlásenie súdneho rozhodnutia.

Navyše, s princípom právnej istoty je tesne spojená kontinuita právnych názorov súdov na riešenie obdobných vecí.

49. V dôsledku uvedených okolností dospel kasačný súd k totožnému záveru, vyplývajúcemu z rozhodnutia iného senátu tohto súdu vo veci 5Sžfk/2/2017, resp. 3Sžfk/2/2017, 1Sžfk/6/2016, 1Sžfk/5/2016, 1Sžfk/3/2016, že rozhodnutie žalovaného je predčasné, a preto kasačnú sťažnosť podľa ustanovenia § 461 SSP pre jej nedôvodnosť zamietol.

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

51. V ďalšom konaní bude úlohou žalovaného v rámci vyrubovacieho konania znovu vyhodnotiť dôkazy a tvrdenia žalobcu v intenciách právneho názoru kasačného súdu, preveriť žalobcove tvrdenia o uskutočnení obchodov od spoločnosti PROFIN CAR, s. r. o., resp. jeho subdodávateľa TATRACAMP, s. r. o. Žalobca musí hodnoverne preukázať reálne dodanie predmetného tovaru od spoločnosti PROFIN CAR, s. r. o. ako aj od spoločnosti Enaki, s. r. o. Daňové orgány umožnia žalobcovi preukázať tie skutočnosti, ktoré považujú za sporné, či pochybné.

52. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3 : 0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.