

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 2Sžf/135/2014  
Identifikačné číslo spisu: 6013200182  
Dátum vydania rozhodnutia: 22.02.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Kováčová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:6013200182.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov JUDr. Kataríny Benzovej a JUDr. Jozefa Hargaša, v právnej veci žalobcu: O. I. BERK - STAV, miesto podnikania: Obrancov mieru 890/38, 962 12 Detva, IČO: 10 993 169, zastúpený: URBÁNI & Partners, s. r. o., Skuteckého 17, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 36 646 181, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/1305668/2012/5003 zo dňa 06. decembra 2012, rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/1305675/2012/5003 zo dňa 06. decembra 2012, rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/1305664/2012/5003 zo dňa 06. decembra 2012, rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/1305659/2012/5003 zo dňa 06. decembra 2012, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S//17/2013-102 zo dňa 24. septembra 2014, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/17/2013-102 zo dňa 24. septembra 2014 p o t v r d z u j e .

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a .

### Odôvodnenie

Rozsudkom č. k. 23S/17/2013-102 zo dňa 24.09.2014 Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „Krajský súd“) zamietol žalobu, vedenú pôvodne pod spisovými značkami 23S/17/2013 - 23S/20/2013, ktorými sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutí žalovaného

- č. 1100301/1/1305668/2012/5003 zo dňa 06.12.2012, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 9614401/5/1840959/2012/Meli zo dňa 18.07.2012, dodatočný platobný výmer o vyrubení rozdielu DPH za zdaňovacie obdobie III. štvrt'rok 2009 v sume 6071,67 €,

- č. 1100301/1/1305675/2012/5003 zo dňa 06.12.2012, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového

úradu Žilina č. 9614401/5/1840978/2012/Meli zo dňa 18.07.2012, dodatočný platobný výmer o vyrubení rozdielu DPH za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2009 v sume 6830,63 €,

- č. 1100301/1/1305664/2012/5003 zo dňa 06.12.2012, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 9614401/5/1840938/2012/Meli zo dňa 18.07.2012, dodatočný platobný výmer o vyrubení rozdielu DPH za zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2009 v sume 1074,39 €,

- č. 1100301/1/1305659/2012/5003 zo dňa 06.12.2012 ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 9614401/5/1840922/2012/Meli zo dňa 18.07.2012 dodatočný platobný výmer o vyrubení rozdielu DPH za zdaňovacie obdobie I. štvrťrok 2009 v sume 359,17 €.

V odôvodnení rozsudku sa vysporiadal s jednotlivými žalobnými dôvodmi s poukazom na to, že v intenciách uznesenia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 2Sžf/64-67/2013 - 85, ktorým bol zrušený predchádzajúci rozsudok krajského súdu 23S/17/2013 - 62 zo dňa 27.03.2013 po novom prejednaní veci na pojednávaní opätovne preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutia a postupy v nadväznosti na právnu otázku posúdenia rozloženia dôkazného bremena medzi platiteľom dane a správcom dane v prípade materiálnej existencie zdaniteľného plnenia za súčasnej pochybnosti o osobe dodávateľa, keď tvrdený dodávateľ nevedel preukázať reálne dodanie prác.

Vyhodnotil ako neunesenie dôkazného bremena na strane žalobcu, keď tento nepredložil požadované doklady (pokladničná kniha) ktoré správca dane (viazaný právnym názorom žalovaného ako odvolacieho orgánu), vyžadoval na preukázanie žalobcom tvrdenej skutočnosti, že sporné faktúry boli uhradené v hotovosti, s čím by musel korešpondovať stav na pokladni ku konkrétnym dňom tvrdených úhrad. Vyporiadal sa aj s obsahom vyjadrení zodpovedných osôb, resp. výsledkov zisťovaní vykonaných vo vzťahu k tvrdeným dodávateľom Z. F. - PALI a PERMOS s.r.o. a ich tvrdenými subdodávateľmi, ktorými mali byť nešpecifikovaní dohodári, ESMONT s.r.o, TATRSTAV HOLDING spol. s r.o., CENTAURUS BB s.r.o., Black Wood spol. s r.o. tak, že neosvedčujú dostatočne dodanie prác od konkrétneho označeného platiteľa DPH tak, aby to bolo dostatočným podkladom pre vznik nároku žalobcu na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z.. Zároveň neúspešnému žalobcovi nepriznal nárok na náhradu trov konania.

Proti rozsudku podal včas odvolanie žalobca z dôvodov v zmysle § 205 ods. 2 písm. d/ a f/ OSP (nesprávne skutkové zistenia a neodstrániteľná vada, vyplývajúca z nevykonania dokazovania). Zhodne s obsahom žalobných dôvodov namietal nezákonnosť záverov a postupu žalovaného ako aj správcu dane nakoľko výzvami zo dňa 01.06.2012 a 14.05.2012 od neho boli opakovane požadované doklady, ktoré už boli správcovi dane predložené v rámci daňovej kontroly. Správcovi dane vytkol, že po vrátení veci na ďalšie konanie nevykonal nové dokazovanie, v zmysle záverov rozhodnutia žalovaného, naopak postup z jeho strany považoval za nedôvodne opakovaný výkon daňovej kontroly. Považoval za rozhodujúce, že v konaní bolo dodávateľom aj odberateľom potvrdené vykonanie prác, pričom platiteľ dane nemôže niesť zodpovednosť za prípadné nedostatky v účtovníctve a evidenciách tretích osôb, ani na neho nemožno nad rámec jeho vlastného dôkazného bremena prenášať dôkazné bremeno správcu dane. Namietal, že by bolo v rozpore s princípom neutrality DPH, ak by sa to isté plnenie na jednej strane považovalo za zdaniteľný obchod podliehajúci dani a na strane druhej by sa jeho prijatie nepovažovalo za prijatie na účely uskutočnenia zdaniteľných obchodov. Záver krajského súdu o neunesení dôkazného bremena pre nepredloženie účtovných dokladov považoval preto za nesprávny.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu súhlasil s napadnutým rozsudkom a trval na svojich predchádzajúcich vyjadreniach vo veci.

Dňom 01.07.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) upravujúci v zmysle § 1 a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho a rozhodujúceho v správnom súdnom konaní, b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnom konaní.

Podľa § 492 ods. 2 SSP, odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (ust. § 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 246c ods. 1 veta prvá v spojení s ust. § 212 ods. 1 OSP) postupom podľa ust. § 250ja ods. 2 veta prvá 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](http://www.nsud.sk) (§ 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2), a dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné.

Krajský súd pri rozhodovaní vychádzal z vydania napadnutých rozhodnutí - dodatočných platobných výmerov (ďalej len „DPV“) podľa § 44 ods. 6 písm. b/ zákona č. 511/1992 Zb. za zdaňovacie obdobia I. - IV. štvrtrok 2009 konkretizovaných vyššie a skutočnosti, že v odvolacích konaniach vedených na základe odvolaní žalobcu proti jednotlivým DPV, ktorých dôvody boli zásadne zhodné s dôvodmi žaloby, boli jednotlivé DPV žalovaným potvrdené. Všetky napadnuté rozhodnutia žalovaného boli v podstate odôvodnené tým, že daňový subjekt nepredložil správcovi dane požadované doklady, čím nepreukázal skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásenia vyúčtovaní a na preukázanie, ktorých bol vyzvaný správcom dane, konkrétne najmä pokladničný denník, obsahom ktorého by bolo možné potvrdiť, že sporné faktúry boli, resp. mohli byť zaplatené v hotovosti, nakoľko žalovaný mal v príslušných dňoch k dispozícii hotovosť v potrebnom rozsahu, teda, nepreukázal vierohodnosť a správnosť povinných evidencií a záznamov ním vedených a svojim konaním neumožnil správcovi dane preveriť všetky skutočnosti týkajúce sa predmetných zdanieľných obchodov.

Žalobca navrhoval napadnuté rozhodnutia žalovaného ako aj rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie. Výtýkal žalovanému nezákonnosť rozhodnutí z dôvodov neexistencie materiálnych dôvodov pre vydanie rozhodnutí, porušenie procesného postupu v daňovom konaní, nedôvodné prenášanie zodpovednosti na žalobcu vo vzťahu k daňovej povinnosti jeho zmluvných partnerov, rozporu s európskou judikatúrou, porušenia základných zásad daňového konania. Zdôrazňoval, že skutkový stav zisťoval daňový orgán prvého stupňa vykonaním daňovej kontroly, ktorá bola ukončená prerokovaním protokolu 24.11.2011 a bolo preukázané, že žalobca na základe zmluvy vykonával práce vo vojenskom výcvikovom priestore Lešť. Práce vykonával žalobca dodávateľským spôsobom prostredníctvom ďalších subdodávateľov. Nakoľko bolo preukázané vykonanie prác, nejestvujú materiálne dôvody konečného rozhodnutia žalovaného. Po ukončení daňovej kontroly mal správca dane k dispozícii všetok dôkazný materiál, preto pokiaľ v dôsledku zrušovacieho rozhodnutia žalovaného správca opätovne požadoval doklady týkajúce sa daňového obdobia, za ktoré už raz vykonal daňovú kontrolu, jedná sa o protizákonný postup (poukázal na judikát R127/2006 vo veci nezákonného zásahu opakovaným výkonom daňovej kontroly). Ak zisťovanie objektívnej pravdy sa u žalobcu dostatočne preukázalo tým, že dodávateľ, ako aj odberateľ sa vyjadrili, že všetky práce boli skutočne vykonané a uhradené, žalobca nenesie a nemôže niesť zodpovednosť za vedenie účtovníctva tretích osôb, ich ďalšie správanie a pod., k tejto otázke poukázal aj na európsku judikatúru. Porušenie základných zásad daňového konania žalobca videl v tom, že od neho požadované informácie nad rámec zisťovanej veci a procesný postup, ktorý žalovaný a správca dane ako prvostupňový orgán zvolil bol podľa neho protizákonný. Žalovaný, resp. správny orgán prvého stupňa, nezisťoval skutočnosti, ktoré by odôvodňovali napadnuté rozhodnutie.

Žalovaný vo vyjadrení opísal priebeh správneho konania. Nemožno prehliadnúť, že v súvislosti s daňovou kontrolou na DPH za rok 2009 vykonávanou u žalobcu a ukončenou prejednaním protokolu č. 683/320/20473/2011/Meli zo dňa 09.11.2011, na základe ktorého boli vydané preskúmané DPV, boli pôvodne vydané

- DPV 683/230/21701/11/Klim zo dňa 30.11.2011, ktorým bolo za obdobe I. štvrtroka 2009 vyrubená DPH 359,17 €, zrušené a vrátené správcovi dane na ďalšie konanie rozhodnutím žalovaného č. 1020501/1/432314/2012 zo dňa 22.03.2012,

- DPV 683/230/21702/11/Klim zo dňa 30.11.2011, ktorým bolo za obdobe II. štvrťroka 2009 vyrubená DPH 1074,39 €, zrušené a vrátené správcovi dane na ďalšie konanie rozhodnutím žalovaného č. 1020501/1/432705/2012 zo dňa 22.03.2012,

- DPV 683/23021704/11/Klim zo dňa 30.11.2011, ktorým bolo za obdobe III. štvrťroka 2009 vyrubená DPH 6071,67 €, zrušené a vrátené správcovi dane na ďalšie konanie rozhodnutím žalovaného č. 1020501/1/432754/2012 zo dňa 22.03.2012,

- DPV 683/230/2175/11/Klim zo dňa 30.11.2011, ktorým bolo za obdobe IV. štvrťrok 2009 vyrubená DPH 6830,63 €, zrušené a vrátené správcovi dane na ďalšie konanie rozhodnutím žalovaného č. 1020501/1/432803/2012 zo dňa 22.03.2012.

Zrušujúce rozhodnutia žalovaného zhodne vychádzali z toho, že pre naplnenie zásad daňového konania a pre čo najobjektívnejšie zistenie skutkového stavu je na preverenie nároku na odpočítanie na základe neuznaných faktúr, ktoré mali byť uhradené v hotovosti preveriť na základe účtovníctva stav pokladne ku dňu tvrdenej úhrady aby sa ozrejnilo, či daňovník mal v daný deň v pokladni dostatok finančných prostriedkov, v prípade ak sa preukáže, že nie, vyzve ho aby sa k uvedenému zisteniu vyjadril, prípadne ako svedka opäť vypočuje odvolávajúceho sa s tým, aby jednoznačne nielen na základe predloženej faktúry ale napríklad aj predložením súpisu prác preukázal uskutočnenie fakturovaných prác, ako a kým boli tieto práce vykonané a všetky dôkazy vyhodnotí a rozhodne.

Ani v rámci ďalšieho konania, v ktorom boli vydané výzvy na predloženie dokladov 14.05.2012 a 01.06.2012, ani v rámci ústneho pojednávania dňa 06.06.2012 žalobca správcovi dane požadované doklady ani iné dôkazy nepredložil, teda svojím konaním neumožnil správcovi dane preveriť všetky skutočnosti týkajúce sa predmetných zdaniteľných obchodov. K neexistencii materiálnych dôvodov pre vydanie rozhodnutia žalovaný uviedol, že žalobca síce disponuje existenciou materiálneho plnenia, ako je faktúra so stručným popisom druhu a ceny dodaných stavebných prác, príjmovými, resp. výdavkovými pokladničnými dokladmi a súpisom vykonaných prác, vlastné dôkazné bremeno žalobca nevyčerpal, nakoľko správcovi dane nevedel relevantne preukázať, ako a kým boli v skutočnosti stavebné práce fakturované vykonané. Zdôraznil, že nikde v napadnutom rozhodnutí nespochybňuje vykonanie fakturovaných prác ako také, spochybnil ale skutočného realizátora týchto prác, a preto trval na tom, že nedošlo k naplneniu skutkového stavu tak, ako bolo uvedené vo faktúre, resp. faktúrach. K námietke nedôvodného prenášania zodpovednosti na žalobcu vo vzťahu k daňovej povinnosti za jeho zmluvných partnerov a neodôvodnenej zmeny právneho názoru na základe rovnakých zistení uviedol, že v napadnutých rozhodnutiach nevyslovil opačný názor, ako to bolo po predchádzajúcom zrušujúcom rozhodnutí žalovaného (rozhodnutia z 23.02.2012), nakoľko už v rozhodnutí, ktorým zrušil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu a vec vrátil na ďalšie konanie, vyslovil právny názor, že dôkazné bremeno znáša žalobca, aj keď priznal, že toto dôkazné bremeno nie je absolútne. V rozhodnutiach ale tiež uviedol, že samotná existencia faktúry nie je dostatočným dôkazom na preukázanie skutočnosti, že došlo k dodaniu tovaru, resp. služby a ak správca dane spochybnil uskutočnenie zdaniteľných obchodov tak, ako sú uvedené na faktúre, žalobca je povinný preukázať, ako tieto zdaniteľné obchody uskutočnil, čo podľa názoru žalovaného v dostatočnej miere nevykonal.

K rozporu s európskou judikatúrou žalovaný uviedol, že rozsudky citované v žalobe, sú mu známe a známe mu je aj to, že dôkazné bremeno žalobcu nie je absolútne. Trval však na tom, že žalobca neunesol svoje dôkazné bremeno v zmysle § 29 ods. 8 zákona o správe daní tým, že vo vyrubovacom konaní odmietol, a to aj na opakované, výzvy správcu dane predložiť akékoľvek doklady, ktorými by preukázal skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, na preukázanie ktorých bol vyzvaný správcom dane,

K namietanému porušovaniu základných zásad daňového konania uviedol, že správca dane postupoval v súlade s § 2 a § 29 zákona o správe daní, keď na základe vyhodnotenia všetkých dôkazov, ktoré zaobstaral v súlade s § 29 zákona o správe daní dospel k záveru, že žalobca nedodrжал podmienky na

uplatnenie nároku na odpočítanie dane podľa § 49 a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH v kontrolovanom zdaňovacom období. Postup správcu dane nebol v rozpore s § 49 a § 51 zákona o DPH, ani v rozpore s § 2 a § 29 ods. 2 zákona o správe daní, správca dane vychádzal zo základných zásad daňového konania upravených v § 2 zákona o správe daní, skutkový stav zistil dostatočne a zákonným spôsobom, jednotlivé dôkazy hodnotil podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadol na všetko čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Rozsudkom č. k. 23S/17/2013-62 zo dňa 27.03.2013 krajský súd všetky štyri rozhodnutia žalovaného, ako aj s tým súvisiace rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu zrušil podľa § 250j ods. 2 písm. a/ OSP a veci vrátil na ďalšie konanie. Rozsudok odôvodnil poukazom na právnu úpravu § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z., z ktorej nemožno vyvodit' dôkazné bremená na právne vzťahy žalobcu týkajúce sa jeho dodávateľov a dodávateľových subjektov a judikatúru, v zmysle ktorej nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca dane nevie alebo nemôže vedieť. V súvislosti s preukazovaním materiálneho plnenia predloženými dokladmi žalobcu vytkol správcovi dane, že vyčítal žalobcovi existenciu dôkaznej núdze ohľadom skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno.

Proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici podal žalovaný odvolanie, na základe ktorého Najvyšší súd Slovenskej republiky uznesením č. k. 2Sžf/64-67/2013-85 zo dňa 30.04.2014 rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/17/2013-62 zo dňa 27.03.2013 zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Najvyšší súd vyslovil právny názor, že krajský súd sa musí opätovne vypoariadať s príslušnými námietkami a argumentáciou žalovaného, rozhodnutie náležite odôvodniť. Najvyšší súd Slovenskej republiky v dôvodoch svojho rozhodnutia uviedol, že žalobca správcovi dane neposkytol potrebnú súčinnosť, nepredložil požadované doklady. Nemal výhrady voči postupu správcu dane, keď pri tvrdení, že sporné faktúry boli uhradené v hotovosti, chcel správca dane preveriť na základe účtovníctva stav pokladne u žalobcu ku dňu úhrad predmetných faktúr a chcel si ozrejmiť, či daňový subjekt mal v predmetný deň v pokladni dostatok finančných prostriedkov na úhradu predmetných faktúr. Uložil krajskému súdu opätovne vyhodnotiť svedecké výpovede priamych dodávateľov žalobcu, pretože z listinných dôkazov, nachádzajúcich sa v administratívnom spise, vyplývajú skutočnosti, že tieto obchodné spoločnosti zamestnancov vôbec ani nemali, a že predmetné práce mali byť vykonané subdodávateľsky.

Na pojednávaní dňa 24.09.2014 zástupca žalobcu k veci uviedol, že žalobca preukázal, že práce boli v skutočnosti vykonané a pre koho boli tieto práce vykonané. Doklady, ktoré žiadal správca dane mu boli predložené, ak si z nich neurobil príslušný záver, je to jeho chybou. Žalobca predložil všetko to, čo mal k dispozícii. Pokiaľ žalobca dal vykonávať práce subdodávateľom a v prípade, že títo subdodávatelia mali nejaké porušenia v súvislosti so svojimi zamestnancami, či títo robili čiernu prácu a podobne, to už nebolo v dosahu žalobcu, tieto skutočnosti si mal zisťovať žalovaný, resp. správca dane. Svedok I. potvrdil, že všetky práce boli vykonané, a že boli aj vyfakturované. Kontrola subdodávateľov je povinnosťou správneho orgánu a nie žalobcu. Skutkový stav bol zistený dostatočne, doklady, ktoré mal žalobca k dispozícii, predložil správcovi dane. Aj v prípade opakovanej daňovej kontroly vie predložiť doklady, ktoré od neho budú požadované, a ktoré už mal žalobca k dispozícii aj v súvislosti s konaním na prvostupňovom správnom orgáne.

Zástupca žalovaného na pojednávaní k veci uviedol, že pokiaľ ide o samotné dôkazné bremeno, v prípade, že by sa postupovalo podľa toho, ako to tvrdí zástupca žalobcu, dostali by sa do patovej situácie. Žalovaný si uvedomuje, že dôkazné bremeno zo strany žalobcu nie je absolútne, ale v danom prípade vznikli pochybnosti v súvislosti s výkonom práce, preto sa snažili správne orgány zisťovať skutočnosti do hĺbky, vyzývali žalobcu, aby predložil príslušné doklady a až v tomto štádiu sa dozvedeli, že tu ešte pracovali ďalšie subjekty ako subdodávatelia. Tieto subjekty však s daňovým orgánom nespolupracovali. Je zrejmé, že pokiaľ ide o žalobcu, tento nepredložil požadované doklady tak, ako boli požadované a aj Najvyšší súd Slovenskej republiky v zrušujúcom uznesení konštatoval, že sa stotožňuje s postupom žalovaného, pokiaľ sa žalovaný, resp. prvostupňový orgán domáhal, aby boli predložené príslušné doklady. Chceli si overiť situáciu a sú toho názoru, že tieto doklady mali byť zo strany žalobcu

predložené.

Krajský súd opätovne preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutia a postupy správnych orgánov podľa druhej hlavy piatej časti OSP a po preskúmaní veci dospel k záveru, že v konaní sa riešila zásadná právna otázka posúdenia rozloženia dôkazného bremena medzi daňovým subjektom ako platiteľom DPH a správcom dane v prípade, keď prijaté zdaniteľné plnenie materiálne existuje, ale sú pochybnosti o osobe dodávateľa, keď práve dodávateľ v rámci zisťovania nevedel preukázať, že dodané práce skutočne dodal.

Vo vzťahu k dôkaznému bremenu žalobcu v zmysle § 29 ods. 2 a ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. dospel k záveru, že aj keď žalobca disponuje existenciou materiálneho plnenia, ako sú faktúry, stručný popis druhu a ceny dodávaných stavebných prác, na druhej strane nevedel relevantným spôsobom preukázať, ako a kým boli stavebné práce vyfakturované spoločnosťou PERMOS, s. r. o. dodané, keďže táto spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov a ani žiadne mechanizmy. Tým, že žalobca nepreukázal správcovi dane pokladničnú knihu, nepreukázal skutočnosti, ktoré mohli mať vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní a na preukázanie, ktorých bol vyzvaný správcom dane. Vzhľadom k tomu, že sporné faktúry boli uhrádzané v hotovosti, správca dane preveroval na základe účtovníctva stav pokladne ku dňu ich úhrad, aby zistil, či žalobca mal v pokladni dostatok finančných prostriedkov na úhradu faktúr. Žalobca odmietol aj opakované výzvy správcu dane a nepredložil žiadne požadované doklady, pričom povinnosť preukazovať žalobcu správcovi dane požadované doklady vyplýva priamo z § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov.

Vyhodnotil skutočnosti zistené v priebehu celého daňového konania, keď bolo preukázané, že dodávateľské faktúry vystavené subjektmi Z. F. - PALI a spoločnosťou PERMOS, s. r. o., nekorešpondovali s ich reálnym vykonaním týmito podnikateľmi. Bolo tvrdené ich vykonanie subdodávateľsky nešpecifikovanými dohodármi a spoločnosťami ESOMONT, s. r. o., časť subdodávok pre spoločnosť PERMOS, s. r. o., bola dokladovaná faktúrami vystavenými spoločnosťou TATRSTAV HOLDING, spol. s r. o., CENTAURUS BB, s. r. o., BlackWood, spol. s r. o., pričom sa jednalo o formálne doklady, ktorých opodstatnenosť sa vzhľadom na nedostatočnú, resp. žiadnu súčinnosť týchto subdodávateľov nepodarilo preukázať. Vzhľadom k tomu, že sporné faktúry mali byť uhradené v hotovosti, chcel správca dane preveriť na základe pokladničnej knihy, či žalobca mal pri uhrádzaní faktúr dostatok finančných prostriedkov na úhradu faktúr. Žalobca bol niekoľkokrát vyzvaný správcom dane na predloženie dokladov za rok 2009, a to peňažného denníka, pokladničnej knihy, knihy prijatých a vystavených faktúr, pokladničných dokladov, prijatých vystavených faktúr a výpisov z bankových účtov, žalobca uvedené doklady nepredložil a na výzvy reagoval tak, že sú v rozpore so zákonom. Pokladničnú knihu na výzvu správcu dane nepredložil vôbec.

Z vyššieuvedeného krajský súd dospel k záveru, že žalobca žiadnym spôsobom nevedel preukázať dodanie stavebných prác konkrétnymi dodávateľmi, ani ich subdodávateľmi. Nebola teda splnená podmienka § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, že platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ v prípadoch, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Zdôraznil úpravu otázky dôkazného bremena v daňovom konaní a povinnosť daňovníka, aby v prípade nezrovnalostí alebo pochybností preukázal správcovi dane príslušné požadované skutočnosti. Pri uplatňovaní svojho nároku na odpočítanie dane musí daňovník preukázať, že tovar alebo služba mu bola skutočne dodaná od konkrétneho označeného platiteľa DPH. Uvedenú skutočnosť nepostačuje formálne preukázať len predložením faktúr, v prípade existencie pochybností je povinnosťou daňového subjektu predložiť relevantné dôkazy preukazujúce, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený. V konečnom dôsledku dospel krajský súd k záveru, že žalobca nedodrжал podmienky na uplatnenie nároku na odpočítanie dane podľa § 49 a § 51 ods. 1 písm. a/ Zákona o DPH.

Podľa § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., 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 č. 222/2004 Z. z. 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/ 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 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.

Odvolačný súd po vyhodnotení odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu v zmysle ustanovenia § 219 ods. 2 OSP nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov vo veci samej, spolu so správnym poukazom na právnu úpravu vzťahujúcu sa k predmetu konania, uvedených v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Senát odvolacieho súdu považuje právne posúdenie preskúmvanej veci krajským súdom za správne a súladné so zákonom a v celom rozsahu sa s ním stotožňuje.

Na doplnenie k odvolacím dôvodom uvádza nasledovné: Pokiaľ žalobca spochybnil zákonnosť výziev na predloženie o.i. pokladničnej knihy po uplynutí zákonnej šesťmesačnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, najvyšší súd zdôrazňuje, že to nemožno považovať za pokračovanie daňovej kontroly, nakoľko správca dane, ktorý ukončil daňovú kontrolu prejednaním Protokolu dňa 23.11.2011, reagoval na záväzný právny názor vyjadrený v zrušujúcich rozhodnutiach žalovaného zo dňa 22.03.2012 žalovaného (§ 48 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.), ktorý mu uložil v záujme žalobcu preveriť na základe účtovníctva stav pokladne ku dňu tvrdenej úhrady, aby sa ozrejnilo, či daňovník mal v daný deň v pokladni dostatok finančných prostriedkov. V tomto smere nie je dôvodné spochybňovať zákonnosť ani účelnosť výziev zo dňa 14.05.2012 a 01.06.2012. Naproti tomu výklad žalobcu v tejto otázke popiera zásady odvolacieho konania a je v rozpore s ust. § 48 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. Bolo preto povinnosťou žalobcu opakovane predložiť kompletnú požadovanú účtovnú dokumentáciu bez ohľadu na to, že už ju správcovi dane raz poskytol a bola mu vrátená. Len z terminologického hľadiska treba doplniť, že nebolo správne argumentovať nepredložením pokladničnej knihy zo strany žalobcu, nakoľko v prípade živnostníka účtujúceho v sústave jednoduchého účtovníctva (§ 15 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve), v prípade ak neúčtuje na viac ako jednej pokladni nie je povinnosť viesť pokladničnú knihu, pretože jej obsah by bol totožný s obsahom peňažného denníka, ktorý na základe výziev zo dňa 14.05.2012 a 01.06.2012, ani na následnom pojednávaní nepredložil napriek tomu, že to bola jeho povinnosť.

Vzhľadom na účelnosť požadovania doplnenia dokazovania výlučne v záujme žalobcu, navyše za situácie, keď preukázateľne nespĺnil svoju zákonnú povinnosť predložiť všetky doklady osvedčujúce uplatnený nárok, je nedôvodné spochybňovanie účelnosti a primeranosti postupu, ako aj profesionality pracovníkov daňových orgánov.

K otázke dôkazného bremena v daňovom konaní, konkrétne v špecifickej oblasti nároku na odpočet

DPH, bolo opakovane judikované, že aj keď dokazovanie v daňovom konaní vykonáva správca dane, ktorý daňové konanie vedie, daňový subjekt (žalobca) sa nemôže zbaviť povinnosti predkladať dôkazy na podporu svojich tvrdení. Práve preukázanie všetkých skutočností majúcich vplyv na správne určenie dane je potrebné pre ďalší postup daňových orgánov v daňovom konaní. V danom prípade žalobca neodstránil pochybnosti správcu dane o reálnom uskutočnení plnení. Ak daňové orgány spochybnia deklarované zdaniteľné obchody (služby), je na daňovom subjekte, aby takúto pochybnosť odstránil, inak nie je možné priznať nárok.

Rovnako je nedôvodné spochybňovať napadnuté rozhodnutia ako aj rozsudok krajského súdu s poukazom na princíp neutrality DPH a judikatúru vyplývajúcu z tejto oblasti. Dôvodom zamietnutia žaloby nebola skutočnosť, že ďalšie subjekty v reťazci plnení konali podvodne, o čom žalobca nevedel alebo nemohol vedieť a v dôsledku toho nevznikol nárok na odpočet DPH. Dôvodom zamietnutia žaloby je skutočnosť, že nepredložil požadované doklady, ktorými by prípadne mohol preukázať, že s úhradami sporných faktúr korešpondujú pohyby na stave hotovosti.

Senát najvyššieho súdu v posudzovanej veci teda zistil, že odvolanie žalobcu neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti, Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací, napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a s § 219 ods. 1 OSP potvrdil, stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP).

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol odvolací súd podľa § 250k ods. 1 OSP v spojení s § 224 ods. 1 OSP za použitia ustanovenia § 246c ods. 1 OSP z dôvodu, že procesne neúspešnému žalobcovi náhrada trov neprináleží a žalovanému nevznikol zákonný nárok na ich náhradu.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.