

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/7/2016  
Identifikačné číslo spisu: 3015200003  
Dátum vydania rozhodnutia: 24.07.2018  
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:3015200003.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu Ing. JUDr. Miroslava Gavaleca, PhD. a členov JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: Ing. Jozef Jančo - PROFIN, Prievidza, Rad L. N. Tolstého 16, IČO: 34 960 627, zastúpeného: Advokátska kancelária JUDr. ŠKERDA, s.r.o., Dolný Kubín, Radlinského 1727/49, proti žalovanému : Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Banská Bystrica, Lazovná 63, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/2/2015-66 zo dňa 01. júna 2016, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/2/2015-66 zo dňa 01. júna 2016 potvrdzuje.

Žalovaný je povinný do 30 dní od právoplatnosti tohto rozsudku zaplatiť žalobcovi na účet jeho právneho zástupcu náhradu trov odvolacieho konania vo výške 182,21 Eur na nákladoch právneho zastúpenia advokátom.

### Odôvodnenie

I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Na základe daňovej kontroly u žalobcu na daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie január - marec 2012 a máj - august 2012, ktorej výsledky boli zhrnuté v protokole zo dňa 03.10.2013, vydal Daňový úrad Trenčín (ďalej len „správca dane“) rozhodnutie č. 9313401/5/2167721/2014/Rud zo dňa 23.05.2014, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi za zdaňovacie obdobie august 2012 rozdiel dane v sume 55.040,97 Eur, keď mu nepriznal právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou ENAKI, s.r.o. za dodávky pneumatík, ďalej spoločnosťou PZ - Bau, s.r.o. za výrobu zasklenej kabíny s kúrením a spoločnosťami TATRACAMP, s.r.o. a PROFIN CAR, s.r.o. (jej

subdodávateľmi mali byť spoločnosti TATRACAMP, s.r.o. a ENAKI, s.r.o.) za dodanie pneumatík. Dôvodom nepriznania odpočítania dane z faktúr za prijaté tovary a služby bolo správcom dane konštatované nesplnenie podmienok podľa § 49 ods. 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

2. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, na základe ktorého žalovaný rozhodnutím č. 1100306/1/444528/2014/4779 zo dňa 07.10.2014 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku rozhodnutie správcu dane potvrdil. V odôvodnení tohto rozhodnutia žalovaný poukázal na skutkové zistenia správcu dane, pričom konštatoval, že nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti z deklarovaných dodávok u vyššie uvedených dodávateľských resp. subdodávateľských spoločností, nakoľko tieto spoločnosti ako aj ich štatutárni zástupcovia boli počas dokazovania správcom dane nekontaktní, po dátume uskutočnenia deklarovaných dodávok spoločníci predali obchodné podiely ďalším osobám, ktoré ich zastupujú len na formálnej báze a bez akéhokoľvek ekonomického opodstatnenia. Spoločnosť PROFIN CAR, s.r.o., ktorej konateľom a spoločníkom bol v kontrolovanom období žalobca, deklarované obchody preukazovala len prostredníctvom formálnych dôkazov, účtovné evidencie nekontaktných dodávateľských resp. subdodávateľských spoločností v nadväznosti na skladové evidencie tovarov neboli predložené.

3. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí konštatoval, že ani po vykonaní dokazovania vo vyrubovacom konaní neboli odstránené pochybnosti správcu dane týkajúce sa uskutočnenia deklarovaných dodávok služieb a tovarov. Poukázal na to, že správca dane v predmetnom konaní nepochybnil samotnú materiálnu existenciu tovarov a služieb, túto nepovažoval za rozhodujúcu a svoje zisťovanie zameral hlavne na preukázanie dodávateľsko - odberateľského vzťahu, teda na skutočnosť, či dodávateľ tovar resp. službu dodal a priznal a či vôbec túto dodávku mohol uskutočniť. Žalovaný konštatoval, že správca dane pri daňovej kontrole a následne aj vo vyrubovacom konaní umožnil žalobcovi predkladať dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, tieto preveroval a logicky vyhodnotil, pričom následne umožnil žalobcovi sa k týmto výsledkom vyjadriť a spochybniť závery správcu dane predložením nových dôkazov. Žalovaný sa stotožnil so skutkovými i právnymi závermi správcu dane, ktoré podľa jeho názoru zodpovedajú zásadám logického myslenia a správneho uváženia a sú v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH.

## II.

### Konanie pred krajským súdom

4. Proti rozhodnutiu odvolacieho orgánu podal žalobca v zákonnej lehote žalobu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) a navrhoval napadnuté rozhodnutie zrušiť a vrátiť vec žalovanému na ďalšie konanie.

5. K právnej stránke veci žalobca namietal, že dôkazné bremeno daňového subjektu tvoria len skutočnosti vymedzené v § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Z týchto ustanovení nemožno podľa žalobcu usúdiť, že dôkazné bremeno nesie žalobca aj na preukazovanie právnych vzťahov týkajúcich sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Nemôže preto zodpovedať za neunesenie dôkaznej povinnosti iného subjektu, s ktorým nebol v žiadnom zmluvnom vzťahu. Poukázal na to, že žalovaný svoj záver o nepreukázaní uskutočnenia deklarovaných dodávok tovarov a služieb odôvodnil len na základe správcom dane konštatovaných pochybností, ktoré však vznikli výlučne u dodávateľov žalobcu, resp. u ďalších spoločností ako subdodávateľov. Tvrdil, že takéto pochybnosti mu nemôžu byť pričítané na ľarchu v tom zmysle, že neunesol dôkazné bremeno, pričom v tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2011 a 3Sžf/1/2010, ako aj na rozsudky Súdneho dvora Európskej únie (napr. v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03 a mnoho ďalších).

6. Žalobca tvrdil, že si splnil svoju dôkaznú povinnosť aj prostredníctvom výpovedí vypočutých svedkov, ktoré majú minimálne takú istú dôkaznú silu ako akýkoľvek iný listinný dôkaz. V tejto

súvislosti namietal nesprávne vyhodnotenie vykonaných dôkazov. Poukázal na to, že okrem toho predložil správcovi dane zmluvy o spolupráci, faktúry a dodacie listy s uvedením množstva tovaru a ceny za každý jednotlivý tovar, ďalej doklady o úhradách jednotlivých faktúr svojim dodávateľom, ako aj doklady o predaji predmetných tovarov svojim ďalším odberateľom. Nad rámec vlastnej dôkaznej povinnosti zabezpečil aj účtovné doklady potvrdzujúce dodanie tovarov a služieb od ďalších subdodávateľov, s ktorými žalobca ani nebol v zmluvnom vzťahu. Mal za to, že uvedené dôkazné prostriedky spolu so svedeckými výpoveďami dodávateľov a subdodávateľov žalobcu potvrdili okolnosti nadobúdania a dodávania tovaru, jeho fakturácie, preberania a vykládky.

7. Žalovaný v písomnom vyjadrení k obsahu žaloby navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť, pričom zrekapituloval skutkové zistenia a procesné úkony správcu dane i závery napadnutého rozhodnutia, podľa ktorých nebolo preukázané uskutočnenie žalobcom deklarovanych zdaniteľných plnení subjektami uvedenými na daňových a účtovných dokladoch.

8. Krajský súd po prejednaní veci na nariadenom pojednávaní vyhlásil dňa 01.06.2016 rozsudok č. k. 13S/2/2015-66, ktorým napadnuté rozhodnutia zrušil z dôvodu podľa § 250j ods. 2 písm. b/ zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „O.s.p.“) a zaviazal žalovaného zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania.

9. V odôvodnení rozsudku krajský súd konštatoval, že daňové orgány opreli svoje závery o zistenia, že dodávateľské resp. subdodávateľské spoločnosti žalobcu sú nekontaktné, rovnako ako ich štatutárni zástupcovia, v týchto spoločnostiach boli realizované prevody obchodných podielov spojené s odovzdaním účtovnej evidencie a dokladov, pričom noví štatutárni zástupcovia doklady správcovi dane nepredložili. Krajský súd však poukázal na to, že žalobca na pojednávaní súdu predložil výpisy z účtovných uzávierok dodávateľov, z ktorých je zrejmé, že v období roku 2012 mali tržby a vykazovali zisk, a to spoločnosť ENAKI, s.r.o. mala v roku 2012 tržby 5.190.083,- Eur a zisk 770,- Eur, spoločnosť TATRACAMP, s.r.o. mala zamestnancov (10 - 19), tržby 144.605,- Eur a zisk 647,- Eur a spoločnosť PZ - BAU, s.r.o., ktorá zmenila obchodné meno na MKP STAV, s.r.o., v roku 2012 znížila svoju stratu o 40 %, mala dvoch zamestnancov a tržby 1.217.672,- Eur. Z toho je podľa krajského súdu možné dovodiť, že tieto spoločnosti vykonávali reálne ekonomickú činnosť a teda nie je vylúčené, že mohli žalobcovi, resp. jeho dodávateľom dodať tovar tak, ako je deklarované na sporných faktúrach. Tieto skutočnosti si pritom správca dane mohol v rámci preverovania zistiť, nakoľko účtovné uzávierky sú súčasťou daňových priznaní. Na základe uvedeného dospel krajský súd k záveru, že skutkové zistenia, ktoré správne orgány učinili ohľadne nepreukázania realizácie zdaniteľných plnení dodávateľmi uvedenými na sporných faktúrach, nezodpovedajú obsahu spisu.

10. Krajský súd ďalej konštatoval, že na základe samotnej skutočnosti, že v čase miestneho zisťovania, teda viac ako rok po deklarovanych zdaniteľných plneniach predmetné dodávateľské spoločnosti reálne nesídlili na adresách uvedených v obchodnom registri, ako aj faktu, že došlo k zmenám v osobách spoločníkov a štatutárnych zástupcov, ktorí so správcom dane nekomunikovali, nie je možné ustáliť, že zdaniteľné plnenia neboli uskutočnené v kontrolovanom zdaňovacom období dodávateľmi uvedenými na faktúrach, ani že tieto spoločnosti neboli ekonomicky aktívne.

11. V ďalšom konaní zaviazal krajský súd správne orgány zohľadniť pri svojom rozhodovaní aj skutočnosti vyplývajúce z účtovných závierok spoločností ENAKI, s.r.o., PZ - Bau, s.r.o. (po zmene obchodného mena MKP STAV, s.r.o. ) a TATRACAMP, s.r.o.

### III.

Odvolanie žalovaného, vyjadrenie žalobcu, ďalšie podanie žalobcu

A/

12. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný včas odvolanie a navrhol ho zrušiť a vrátiť vec krajskému súdu na ďalšie konanie. Nesúhlasil s jeho závermi, pričom s odvolaním sa na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 4Sžf/30/2014 konštatoval, že 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 uvádzaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť a 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 má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

13. Ďalej s poukazom na rozhodnutie najvyššieho súdu vo veci 2Sžf/4/2016, v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky III.ÚS 78/2011-17, argumentoval dôkazným bremenom na strane žalobcu na preukázanie zákonných predpokladov pre odpočítanie dane. Konštatoval, že záver krajského súdu o tom, že nie je vylúčené, že žalobcovi, resp. jeho dodávateľovi mohli dodávateľské, resp. subdodávateľské spoločnosti dodať tovar tak, ako je deklarovaný na sporných faktúrach, sa prieči všetkým zásadám daňového konania, ktoré podporuje spomenutá judikatúra. Mal za to, že pre kumulatívne splnenie podmienok podľa § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 zákona o DPH sú ustanovenia zákona o účtovníctve relevantné iba v prípade, ak účtovná závierka je preskúmateľná prostredníctvom účtovných záznamov a účtovných kníh, pretože iba vtedy je možné preukázať jej skutočnosť a preveriteľnosť. Tieto účtovné doklady správca dane nemá k dispozícii a napriek snahe sa zákonnými prostriedkami k týmto dokladom nedopracoval.

14. Žalovaný citoval jednotlivé ustanovenia zákona o účtovníctve, pričom uzavrel, že daňové orgány si splnili svoje povinnosti vyplývajúce z Daňového poriadku, pričom posúdili vec logicky a odborne aj z hmotnoprávneho hľadiska.

B/

15. Žalobca v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalovaného vyjadril názor, že nakoľko odvolanie žalovaného bolo krajskému súdu doručené dňa 22.07.2016, teda po nadobudnutí účinnosti zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“), má sa na konanie aplikovať tento zákon a preto žalovaný mal proti rozhodnutiu krajského súdu podať kasačnú sťažnosť, nie odvolanie (§ 491 ods. 1, § 492 ods. 2 S.s.p.). V prípade, že by najvyšší súd posúdil odvolanie žalovaného ako kasačnú sťažnosť, navrhol ju žalobca odmietnuť ako neprípustnú podľa § 459 písm. e/ S.s.p. z dôvodu, že podanie označené ako odvolanie nemá náležitosti kasačnej sťažnosti stanovené zákonom, pretože neobsahuje údaje o tom, kedy bolo žalovanému napadnuté rozhodnutie krajského súdu doručené.

16. Bez zreteľa na uvedené žalobca považuje odvolanie žalovaného za nedôvodné, nakoľko súd prvej inštancie rozhodol na základe dostatočne zisteného skutkového stavu a správneho právneho posúdenia veci. Nestotožnil sa s názormi žalovaného uvedenými v odvolaní a zrekapituloval svoju argumentáciu uvedenú v žalobe, pričom sa vyjadril k nemožnosti aplikácie právnych záverov uvedených v citovaných rozhodnutiach najvyššieho súdu, na ktoré v odvolaní poukázal žalovaný.

17. Žalobca zároveň upozornil na rozsudok najvyššieho súdu zo dňa 18.9.2017 vo veci sp. zn. 5Sžfk/2/2017 o zamietnutí kasačnej sťažnosti Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/5/2015-76 zo dňa 7.9.2016, ktorým krajský súd za podobných skutkových okolností rozsudkom zrušil rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1100306/1/444508/2014/4779 zo dňa 7.10.2014 vo veci vyrubenia rozdielu dane žalobcovi za zdaňovacie obdobie máj 2012, a to z dôvodu nepriznania nároku na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou ENAKI, s.r.o., TATRACAMP s.r.o. a PROFIN CAR, s.r.o. pre nesplnenie podmienok podľa § 49 ods. 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Najvyšší súd (pri rovnakej argumentácii účastníkov i krajského súdu ako v predmetnej veci) v odôvodnení rozsudku prisvedčil tvrdeniu žalovaného, že „iba doložením účtovného dokladu obsahujúceho zákonom stanovené náležitosti nie je nárok na odpočítanie daní preukázaný. Z uvedeného dôvodu 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 zdaniateľným plnením“. Súhlasil však, zo stanoviskom žalobcu, že

„nie je možné od daňového subjektu požadovať preukázanie skutočnosti, na ktorej 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 deklarovanych 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 považoval za pochybnú skutočnosť, či tieto deklarované plnenia boli reálne dodané osobou uvedenou na faktúrach. Žalobca uplatňujúci si nárok na odpočet PDH 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 nemôžu byť pričítané žalobcovi v rámci preukazovania splnenia podmienok na odpočet DPH. ...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 K. G. a K. N., z ktorých vyplýva, kto bol dodávateľom spoločnosti ENAKI, s.r.o. K. N. (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 K. G., (konateľ ENAKI, s.r.o.) sa vozil do skladu v Oravskej Porube, kde ho preberal S. K... Spoločnosť ENAKI, s.r.o. fakturovala tovar spoločnosť BG Slovakia, s.r.o. Tieto skutočnosti daňové orgány bez náležitého odôvodnenia nevzali do úvahy a svoje závery o nepreukázaní splnenia podmienok na odpočítanie DPH postavili na prevahe pochybností o realite dodania zdaniteľných plnení, ktoré okrem vyššie uvedeného spochybnili aj ekonomickou nečinnosťou, resp. nekontaktnosťou dodávateľských a subdodávateľských spoločností".

18. Najvyšší súd v uvedenej veci tiež poukázal na výpisy z účtovných uzávierok dotknutých spoločností, z ktorých vyplýva, že „v rozhodujúcom období, t. j. v roku 2012 vykazovali tržby, dosahovali zisk a mali aj zamestnancov, preto 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".

19. V ďalšom podaní zo dňa 25.4.2018 žalobca poukázal na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 3Sžfk/2/2017 zo dňa 21.2.2018, ktorým kasačný súd zamietol kasačnú sťažnosť Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/8/2015-61 zo dňa 7.9.2016 vo veci vyrubenia rozdielu dane žalobcovi a za zdaňovacie obdobie február 2012, rovnako za podobných skutkových a právnych okolností. Najvyšší súd poukázal na nutnosť dodržiavať zásadu právnej istoty (článok 1 ods. 1, veta prvá Ústavy Slovenskej republiky), t. j. v zmysle ktorej v obdobných veciach je možné sa od predchádzajúceho rozhodnutia najvyššieho súdu meritórne odchyliť iba vtedy, ak sa

podstatne zmenili skutkové okolnosti a právny základ pre vyhlásenie súdneho rozhodnutia. Preto dospel k totožnému záveru ako iný senát vo veci sp. zn. 5Sžfk/2/2017.

#### IV.

##### Právne názory odvolacieho súdu

20. Najvyšší súd ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. a § 492 ods. 2 S.s.p. Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spojení s § 250ja ods. 1 O.s.p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 O.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne (viď § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolaniu nemožno vyhovieť a preto napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 219 v spojení s § 250ja ods. 3 O.s.p. potvrdil.

21. Na prvom mieste sa odvolací súd musel zaoberať otázkou, podľa akého procesného predpisu má byť rozhodnuté o podaní žalovaného, ktorým napadol rozsudok krajského súdu, keďže rozsudok bol vyhlásený a poučenie o opravnom prostriedku bolo dané podľa O.s.p. (dňa 01.06.2016), ktorý predpis bol s účinnosťou od 01.07.2016 zrušený a pre oblasť správneho súdnictva nahradený novým procesným predpisom, ktorým je S.s.p. Rozsudok krajského súdu bol však žalobcovi doručený až dňa 11.07.2016. Žalovaný predmetné podanie označil v súlade s poučením podľa O.s.p. ako odvolanie.

22. Podľa prechodných ustanovení § 491 S.s.p. platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti O.s.p. pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti (ods. 1), pričom právne účinky úkonov, ktoré v konaní nastali pred dňom nadobudnutia účinnosti S.s.p., zostávajú zachované (ods. 2 veta prvá). Za úkon, ktorý v prejednávanej veci nastal pred nadobudnutím účinnosti S.s.p. a má účinky do budúcnosti, je treba považovať aj vyhlásenie rozsudku krajského súdu, s poučením pre účastníkov, že proti rozsudku je možné podať odvolanie. S ohľadom na to, že rozsudok bol vyhlásený ešte za účinnosti O.s.p. a S.s.p. nepriniesol podrobnejšie pravidlá pre riešenie naznačenej kolízie časovej pôsobnosti uvedených procesných kódexov, konajúci senát sa priklonil k väčšinovej mienke správneho kolégia najvyššieho súdu, podľa ktorej sa opravný prostriedok proti rozhodnutiu prvostupňového správneho súdu vyhlásenému pred účinnosťou S.s.p., aj keď bol podaný až počas účinnosti S.s.p., bez ohľadu na to, ako bol označený, má považovať za odvolanie o treba o ňom rozhodnúť podľa ustanovení O.s.p.

23. Najvyšší súd konštatuje, že podstatou odvolania žalovaného 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.

24. Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu, najmä však so zreteľom na požiadavku predvídateľnosti rozhodovania najvyššieho súdu, osobitne nutnosť rovnakého rozhodovania v podobných prípadoch, ktorá vyplýva z princípov právnej istoty ako jedného zo základných kameňov právneho štátu (čl. 1 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky), berúc do úvahy, že v skutkovo i právne obdobných veciach už najvyšší súd rozhodol, poukazuje senát na vyššie citované závery a dôvody rozsudku vo veci vedenej pod sp. zn. 5Sžfk/2/2017. Považuje však za potrebné doplniť nasledovné:

25. Najvyšší súd na pripomína, že daňový subjekt v procese správy daní (t. j. aj počas daňovej kontroly) primárne preukazuje skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje (§ 24 ods. 1 v spojení s § 45 ods. 2 písm. e/ Daňového poriadku), okrem iného že vykonal ekonomickú činnosť (§ 3 ods. 2 zákona o DPH), najmä vo forme prevodu vlastníckeho práva k tovaru alebo dodania služby za protihodnotu (§ 2 ods. 1 písm. a/ a b/ zákona o DPH), v rozsahu, kvalite a spôsobom vyplývajúcim z predložených účtovných dokladov (§ 10 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve) a od dodávateľa zákonným spôsobom uvedeného na faktúre (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH), ako aj skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný

správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania.

26. Jednou z rozhodujúcich skutočností pre správne určenie dane je pri uplatnení odpočtu DPH aj to, že príslušné zdaniteľné plnenie dodal konkrétny platiteľ, ktorý vyhotovil dodávateľskú faktúru. Zásadne platí, že daňový subjekt si má zaobstarat' dostatok dôkazných prostriedkov preukazujúcich uskutočnenie plnenia deklarovanej predloženou faktúrou, ako aj to, že plnenie poskytol dodávateľ uvedený na faktúre. V prípade, že takéto dôkazy v daňovom konaní nepredloží, vystavuje sa riziku, že neunesie dôkazné bremeno, čo môže mať za následok neuznanie práva na odpočítanie DPH. Správca dane nie je povinný dokazovať neexistenciu zdaniteľného plnenia, pokiaľ sa daňovému subjektu nepodariť presvedčivo preukázať jeho existenciu. Použiteľné dôkazné prostriedky závisia od charakteru tovaru alebo služby.

27. Ak daňový subjekt preukáže uskutočnenie zdaniteľného obchodu tak, ako ho deklaruje, môžu mu orgány finančnej správy neuznať právo na odpočítanie dane len z dôvodu splnenia podmienok preukazujúcich zneužitie práva alebo účasť na daňovom podvode. Iba toto v zmysle judikatúry Súdneho dvora (napr. rozsudky vo veciach C - 255/02 Halifax Plc, C - 439/04 Kittel, C-354/03 Optigen Ltd a mnohé ďalšie) prelomuje zásadu neutrality dane, podľa ktorej má byť zdaniteľná osoba (platiteľ dane) plne zbavená ľarchy DPH zaplatenej v cene tovarov a služieb, ak tieto použila na uskutočnenie ekonomických činností podliehajúcich spoločnému režimu DPH.

28. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. Ani to, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. napr. rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 8 Sžf 26/2014).

29. V prejednávanej veci nebolo sporné splnenie formálnych predpokladov pre odpočítanie dane, vzhľadom na žalobcom predložené zmluvy, dodacie listy, faktúry dodávateľov a doklady o ich zaplatení. Správca dane ani žalovaný, tiež nespochybnili prijatie deklarováných zdaniteľných plnení žalobcom a ich použitie na žalobcove zdaniteľné obchody. Za pochybné v podstate považovali to, že žalobca prijal plnenia, z ktorých si uplatnil odpočítanie dane, od tých subjektov, ktoré sú označené v dodávateľských faktúrach. Svoje pochybnosti o pravdivosti faktúr oprel predovšetkým o zistenie, že dodávateľa ENAKI, s.r.o., PZ - Bau, s.r.o., TATRACAMP, s.r.o. a subdodávateľa dodávateľa PROFIN CAR, s.r.o. sú nekontaktní, ich účtovné doklady nebolo možné preveriť, napriek vykonaným úkonom zo strany správcu dane sa nepodarilo zabezpečiť prítomnosť do veci zainteresovaných konateľov dotknutých spoločností. Žalobca bol zároveň vyzvaný, aby pravdivosť faktúr preukázal predložením ďalších dôkazov.

30. Odvolací súd je toho názoru, že skutočnosť, ktorými správca dane odôvodnil svoje pretrvávajúce pochybnosti o pravdivosti predložených daňových dokladov, nie sú za zistených okolností dostatočným dôvodom pre nepriznanie práva na odpočítanie dane. Nekomaktnosť dodávateľských resp. subdodávateľských spoločností v čase vykonávania daňovej kontroly totiž neznamená, že tieto boli ekonomicky neaktívne už v čase deklarovanej uskutočnenia zdaniteľných obchodov. Žalovaný síce uvádza, že správca dane skúmal spôsobilosť dodávateľov realizovať predmetné dodávky (existenciu formálneho, personálneho a materiálneho vybavenia), nevyvodil však závery zo zisťovania, či tieto spoločnosti v danom čase spolupracovali s miestne príslušným správcom dane, či podávali daňové priznania, či mali zamestnancov a ďalšie podnikateľské zázemie a pod.

31. Účtovné závierky spoločností, ktoré žalobca predložil až v konaní pred krajským súdom, nasvedčujú tomu, že tieto vykonávali ekonomickú činnosť a dosahovali z nej príjem. V tejto súvislosti je treba upozorniť aj na zistenia správcu dane cestou dožiadaného daňového úradu, že spoločnosť ENAKI, s.r.o. nemá za kontrolované zdaňovacie obdobie daňové nedoplatky, pričom daň touto spoločnosťou priznaná

a odvedená v kontrolovanom období prevyšuje daň z obchodov so žalobcom. Keďže žalovaný ani správca dane nespochybnili, že žalobca prijal tovary a služby uvedené na predmetných dodávateľských faktúrach, pričom nemožno vylúčiť, že uvedený dodávateľ daň z predmetných obchodov priznal a odvedol, javia sa pochybnosti správcu dane o pravdivosti neuznaných faktúr ako nepodložené.

32. Odvolací súd upozorňuje na to, že žalobca v rámci svojho dôkazného bremena na preukázanie splnenia vecných podmienok pre odpočítanie dane je povinný vierohodnými dôkaznými prostriedkami doložiť reálne uskutočnenie prijatých zdaniteľných plnení tak, ako vyplývajú z predložených daňových dokladov. Nie je však povinný predkladať dôkazy, na ktoré nemá dosah (napr. daňové alebo účtovné doklady dodávateľov príp. subdodávateľov). Musí mať však základné informácie o tovare, jeho pôvode a vlastnostiach, ďalej o tom, ako zdaniteľný obchod prebehol, kto jednal za dodávateľa a kto za odberateľa, kde a za akých okolností došlo k prevzatíu tovaru alebo služby, kto a akým spôsobom sa o uskutočnenie obchodov pričínil, príp. ak bolo dodanie spojené s dopravou, kto, kedy a na akých dopravných prostriedkoch dopravu vykonal a pod. Niet pochyb o tom, že ak žalobca obchoduje s novými pneumatikami, musí disponovať certifikátmi výrobcu, prípadne inými dokladmi preukazujúcimi ich pôvod a vlastnosti, a to ku každej jednotlivej dodávke. Ani nakladanie s opotrebovanými pneumatikami sa nezaobíde bez sprievodných dokladov, minimálne vyplývajúcich zo zákona č. 223/2001 Z. z. o odpadoch v znení platnom a účinnom v čase uskutočnenia obchodov. Ničím nedoložené vyjadrenie štatutárnych zástupcov dodávateľa a odberateľa o uskutočnení dodávky nemusí byť dostatočným dôkazom o prijatí deklarovaného zdaniteľného obchodu a vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa.

33. V prejednávanej veci žalobca na základe výzvy na preukázanie pravdivosti faktúr takéto špecifické údaje správcovi dane neposkytol. Správca dane získal len všeobecné a nekonkrétne svedecké výpovede Y. H. (do 19.1.2012 konateľa spoločnosti ENAKI, s.r.o.), Z. G. (do 30.10.2012 konateľa spoločnosti TATRACAMP, s.r.o.) a S. K. (do 31.1.2012 konateľa spoločnosti PZ - Bau, s.r.o. a potom jej splnomocnenca), či písomné stanoviská K. G. (konateľa spoločnosti ENAKI, s.r.o. v čase od 20.1.2012 do 19.3.2013 a spoločnosti PZ - Bau, s.r.o. v čase od 1.2.2012 do 12.9.2012) a K. N. (konateľa spoločnosti BG Slovakia v čase od 21.07.2011 do 18.10.2012), ktoré potvrdzujú realizáciu plnení, avšak bez konkrétnych údajov o spôsobe uskutočnenia obchodov a o zainteresovaných osobách.

34. Podľa názoru odvolacieho súdu vzhľadom na to, že daňový subjekt v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku zodpovedá za preukázanie skutočností vyplývajúcich z právnych predpisov, ako aj skutočností, na preukázanie ktorých bol vyzvaný správcou dane, je nutné, aby správca dane dostatočne konkrétne špecifikoval, čo považuje na základe dokladov predložených v rámci daňovej kontroly za pochybné či nepreukázané a z čoho tieto pochybnosti odvíjajú, aby daňový subjekt vedel, aké okolnosti, či skutočností má na vyvrátenie týchto pochybností doložiť. Inak totiž nemôže obstať záver daňových orgánov o neunesení dôkazného bremena na strane kontrolovaného daňového subjektu.

35. K jednotlivým odvolacím dôvodom žalovaného najvyšší súd uvádza, že je nesporne oprávnením správcu dane, ktorý vedie dokazovanie, rozhodnúť, ktoré dôkazy vykoná a ktoré nie a aké závery z uskutočneného dokazovania vyvodí. Pokiaľ však svoje závery postaví na tom, že kontrolovaný daňový subjekt nevyvrátil pochybnosti správcu dane a preto neunesol svoje dôkazné bremeno na preukázanie pravdivosti predložených daňových dokladov, musí predtým využiť priestor, ktorý mu Daňový poriadok dáva a čo najpresnejšie pomenovať dôvody pochybností o pravdivosti dokladov, najmä aké skutočností považuje za sporné alebo pochybné (napr. okolnosti prevzatia tovaru, jeho dopravy, uskladnenia, nakladania s ním a pod.), čo sa má v daňovom konaní preukázať a ako má ďalej daňový subjekt pri preukazovaní rozhodujúcich skutočností postupovať. Iba tak dôjde k novému preneseniu užšie špecifikovanej dôkaznej povinnosti na znovu daňový subjekt, pričom jej nespĺnenie možno po vyhodnotení dôkaznej situácie sankcionovať záverom o neunesení dôkazného bremena. Je treba pripomenúť, že inštitút pochybností o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti predložených dokladov (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku) je právnym nástrojom, ktorým sa má sledovať správny výber daní a tým naplnenie účelu zákona, nie svojvoľné zaťažovanie daňového subjektu široko formulovanými povinnosťami.

36. Správca dane v daňovom konaní napriek tomu, že nespochybnil existenciu tovaru a jeho dodanie

žalobcovi, vyjadril bližšie nezdôvodnené pochybnosti o spôsobilosti dodávateľských resp. subdodávateľských spoločností uskutočniť pre žalobcu fakturované plnenia. Zároveň však nevenoval dostatočnú pozornosť otázke, či tieto spoločnosti vykonávali v čase deklarovaneho dodania ekonomickú činnosť a svoje závery odvodil predovšetkým zo zistení v čase vykonávania daňovej kontroly.

37. Odvolací súd súhlasí s názorom žalovaného, že bez účtovných kníh a účtovných záznamov nie sú žalobcom predložené účtovné závierky dodávateľských spoločností preveriteľné. Fakt, že sa k nim správca dane napriek vynaloženému úsiliu nedopracoval, však nie je možné pričítať na ťarchu žalobcu, pretože tieto skutočnosti netvorí jeho dôkazné bremeno. Absencia týchto dokladov však môže byť jedným, nie však jediným dôvodom pre pochybnosť správcu dane o vierohodnosti dodávateľských faktúr a pre výzvu žalobcovi na preukázanie reálneho uskutočnenia deklarovaneých transakcií. Ako bolo naznačené, táto výzva ale musí byť konkrétna a môže sa týkať len tých skutočností, o ktorých žalobca pri zachovaní obvyklej opatrnosti a podnikateľskej obozretnosti musí vedieť (porovnaj bod 32). Od žalobcu totiž nemožno žiadať doloženie účtovných dokladov svojich dodávateľov, prípadne ich dodávateľov a preukázanie skutočností, ktoré predchádzali posudzovaným transakciám a viažu sa k subjektom, s ktorými nebol v žiadnom právnom vzťahu.

38. Na základe zisteného skutkového stavu a po vyhodnotení námietok žalovaného najvyšší súd postupoval podľa § 219 ods. 2 O.s.p. a po oznámení termínu vyhlásenia rozsudku podľa § 156 ods. 1, 3 O.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

39. V ďalšom konaní bude úlohou žalovaného v rámci vyrubovacieho konania znovu vyhodnotiť dôkazy a tvrdenia žalobcu v intenciách právneho názoru odvolacieho súdu, vychádzajúc zo žalobcovej verzie uskutočnených obchodov, podľa ktorej tovar mal pochádzať prevažne od spoločnosti BG Slovakia, s.r.o., od ktorej ho objednával za spoločnosť ENAKI, s.r.o. K. G. u S. K.. Ako sa však tovar dostal od spoločnosti ENAKI, s.r.o., resp. TATRACAMP, s.r.o. k žalobcovi (priamo alebo prostredníctvom spoločnosti PROFIN CAR, s.r.o.), bude musieť hodnoverne preukázať žalobca, čo sa doposiaľ nestalo. To isté platí i pre deklarovанú dodávku stavebných prác od spoločnosti PZ - Bau, s.r.o. Daňové orgány umožnia žalobcovi preukázať tie skutočnosti, ktoré považujú za sporné alebo pochybné, pričom konkrétne dôvody svojich pochybností o pravdivosti či úplnosti žalobcom predložených dokladov čo najpresnejšie pomenujú, majúc na zreteli rozsah a hranice dôkazného bremena žalobcu a zásadu neutrality DPH.

40. O náhrade trov odvolacieho súdneho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že v odvolacom konaní úspešnému žalobcovi priznal náhradu trov odvolacieho konania v celkovej sume 182,21 Eur za jeden úkon právnej pomoci - písomné vyjadrenie k odvolaniu žalovaného (§ 13a ods. 1 písm. c/ vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb) v sume 143 Eur + režijný paušál 8,84 Eur; k tomu DPH 20 % zo sumy 151,84 Eur.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).