

|                            |                               |
|----------------------------|-------------------------------|
| Súd:                       | Najvyšší súd SR               |
| Spisová značka:            | 4Sžf/81/2014                  |
| Identifikačné číslo spisu: | 101221123                     |
| Dátum vydania rozhodnutia: | 02.06.2015                    |
| Meno a priezvisko:         | JUDr. Jana Zemková            |
| Funkcia:                   | sudca                         |
| ECLI:                      | ECLI:SK:NSSR:2015:101221123.1 |

## UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: A.K. INVESTMENT, s.r.o., so sídlom Ivánska cesta 10, Bratislava, právne zastúpeného JUDr. Ivanou Zmekovou, advokátkou so sídlom Zámocká 30, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/1246998/2012/5051-r zo dňa 31.10.2012, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 2514/2012-160 zo dňa 12. júna 2014, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 2514/2012-160 zo dňa 12. júna 2014 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d'alsie konanie.

### Odôvodnenie

#### I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.1100306/1/1246998/2012/5051-r zo dňa 31.10.2012 a dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 9102404/5/1609763/2012 zo dňa 16.07.2012, ktorým bol žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) v nadväznosti na § 165 ods. 2 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“) určený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie máj 2010 v sume 35.923 €.

Dôvodom dorubenia DPH bolo neuznanie zdaniteľných plnení deklarovaných trinástimi faktúrami vystavenými dodávateľom žalobcu, obchodnou spoločnosťou I.H.K., spol. s r.o., pretože z dokazovania vykonaného správcom dane vyplynuli odôvodnené pochybnosti o reálnom základe fakturovaných zdaniteľných plnení. Žalovaný napadnutým rozhodnutím v rámci odvolacieho konania podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 165 ods. 2 daňového poriadku uvedený dodatočný platobný výmer

potvrdil.

Po vykonaní súdneho prieskumu žalobou napadnutých rozhodnutí a preskúmaní veci krajský súd konštatoval, že neboli zistené žiadne porušenia zásad daňového konania, pričom daňové orgány vykonali riadne dokazovanie a žalovaný prihladol na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo.

Náhradu trov konania neúspešnému žalobcovi podľa § 250k ods. 1 OSP nepriznal.

S poukazom na § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) krajský súd uviedol, že právo na odpočítanie dane z tovarov a služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tejto službe vznikla daňová povinnosť, pričom daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby. To znamená, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ.

V uvedených prípadoch podľa krajského súdu správca dane správne vyhodnotil obchodné prípady v tom smere, že takýto deň nenastal, pretože v rámci dokazovania sa nepreukázala skutočnosť, že dodávateľ, ktorý je uvedený v predmetných faktúrach aj fakturované zdaniteľné obchody skutočne dodal žalobcovi a zároveň nebolo preukázané, že žalobca deklarované zdaniteľné obchody reálne prijal a následne ich odovzdal svojim klientom. Krajský súd sa stotožnil so žalovaným, že žalobca zdaniteľné obchody nevykonával, nevykonával ich ani jeho dodávateľ.

Krajský súd za kľúčovú právnu otázku v tomto konaní označil posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., keď z vykonaného dokazovania v rámci celého obchodného reťazca vyplynula nepreukázateľnosť obchodovaného plnenia a jeho samotná existencia.

V tejto súvislosti zdôraznil, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje žalobcu a samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami, krajský súd nepovažuje za postačujúce. Nestotožnil sa s názorom žalobcu, že za vystavenie faktúr je zodpovedná výlučne len spoločnosť I.H.K., spol. s r.o., pretože faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje o skutočnom reálnom plnení. Podľa krajského súdu zaúčtovanie faktúr v účtovníctve ešte nie je dôkazom reálneho dodania tovaru dodávateľom, ktorý ich vystavil, ale len tvrdením o takejto skutočnosti. 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.

Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii, predložení dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktú, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané.

Krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) vo veci sp. zn. 2Sžf 4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. US 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania DPH) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený“.

Krajský súd vyjadril súhlas s názorom, že transakcie deklarované účtovnými dokladmi v preverovaných

spoločnostiach na strane dodávateľov i odberateľa žalobcu nenesú znaky základných obchodných princípov a podporujú správnosť názoru, že k dodávkam tovaru nedošlo a to z nasledujúcich dôvodov:

„Právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť len v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ, čo nebolo preukázané.

Samotná existencia faktúry vyhotovenej platiteľom dane, na ktorej je uvedená DPH, nezakladá právo na odpočítanie dane uvedenej na faktúre. Technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne poskytnuté bolo. Splnenie formálnej stránky je jednou z podmienok, aby bolo na základe týchto dokladov uznané odpočítanie dane, ale tieto doklady musia byť odrazom reálneho plnenia.

Boj proti daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112 (pozri najmä rozsudky Halifax zo 7. decembra 2010, R, C-285/09, bod 36, ako aj z 27. októbra 2011 Tanoarch, C-504/10, bod 50). V tejto súvislosti Súdny dvor EÚ už rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať noriem práva Únie (pozri najmä rozsudok z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, Zb. s. 1-1599, bod 32; Halifax a i., ako aj Kittel a Recolta Recycling, bod 54). Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne (pozri v tomto zmysle rozsudky Fini H, body 33 a 34; Kittel a Recolta Recycling, ako aj z 29. marca 2012, Véleclair, C-414/10, bod 32).

K námietke žalobcu, že ak by boli tovary, alebo služby nereálne, tak by ich žalobca nemohol ďalej fakturovať a nemohla mu ani vzniknúť povinnosť zaplatiť daň, krajský súd uviedol, že povinnosťou daňového subjektu je odviesť daň v prípade, ak je vystavená faktúra.

## II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil právo na náhradu trov konania.

Žalobca napáda rozsudok krajského súdu z dôvodov, že tento považuje za vecne nesprávny, nakoľko krajský súd dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam a vec nesprávne právne posúdil, ďalej sa v odôvodnení rozsudku vôbec nevysporiadal s argumentáciou žalobcu a relevantne nezdôvodnil závery rozhodnutia, čím bolo podľa žalobcu porušené jeho základné ústavné právo na súdnu ochranu zakotvené v čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky, ktorého súčasťou je aj právo na spravodlivý súdny proces. Z uvedeného dôvodu žalobca pokladá napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa za nepreskúmateľný a arbitrárny. Navyše podľa žalobcu sú závery krajského súdu v logickom rozpore a vychádzajú z nesprávnej interpretácie tvrdení žalobcu.

Žalobca má za to, že predložením všetkých relevantných účtovných dokladov (v niektorých prípadoch aj písomných zmlúv), podrobným objasnením charakteru obchodov - kým a pre koho boli realizované, dostatočne preukázal dodanie neuznaných zdaniteľných plnení. Poukázal na to, že označil svojho dodávateľa a tiež svojich odberateľov s tým, že je potrebné dodávky tovaru overiť aj u týchto odberateľov, čo však správca dane ani žalovaný nevykonali. Z uvedeného je pre žalobcu nepochybné, že správca dane konal v rozpore s § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., čo prehliadol žalovaný a rovnako aj prvostupňový súd.

Žalobcovi nie je zrejmé, z čoho vychádza konštatovanie krajského súdu, že dodanie tovaru odberateľom žalobcu (ktorým boli riadne vystavené faktúry a tieto faktúry boli nimi aj riadne uhradené) nebolo preukázané. Taktiež podľa žalobcu nie je zrejmé, z akých podkladov vychádzal krajský súd, keď v

odôvodnení uviedol, že v niektorých prípadoch obchody neboli vykonané vôbec, keďže o ich uskutočnení nevedel ani jeden z možných príjemcov.

Podľa žalobcu právne závery krajského súdu, že pri odberateľských faktúrach pre účely uplatnenia odpočtu dane musia byť preukázané reálne obchody, ale na druhej strane, v prípade dodávateľských faktúr, z ktorých daňovému subjektu vzniká povinnosť zaplatiť daň, postačuje na vznik povinnosti zaplatiť daň už samotné vystavenie faktúry, nie sú dostatočne odôvodnené. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku nie je zrejmé, na základe ktorých zákonných ustanovení k takémuto záveru prvostupňový súd dospel. Navyše uvedené tvrdenie je podľa žalobcu v rozpore s ustanovením § 19 ods. 1, 2 zákona o DPH.

Vo vzťahu k odôvodneniu napadnutého rozsudku žalobca uviedol, že krajský súd sa v záveroch svojho rozhodnutia opiera len o všeobecné tvrdenia a konštatovania o daňových podvodoch a možnostiach štátu pri ich odhaľovaní, pričom opomenul, že účasť na daňovom podvode žalobcovi preukázaná nebola. V rovine svojich všeobecných konštatovaní krajský súd relevantne nezdôvodnil svoje úvahy a nevysporiadal sa so základnými žalobnými argumentmi žalobcu, týkajúcimi sa:

- porušenia základných zásad daňového konania obsiahnutých v ustanovení § 2 ods. 1, 3, 6 zákona č. 511/1992 Zb., ako aj porušenia ustanovení § 48 ods. 2 a 6 a § 29 ods. 2 uvedeného zákona,
- namietaného použitia nových, resp. iných dôvodov neuznania zdaniteľných obchodov žalobcu v preskúvanom rozhodnutí žalovaného, ktoré neboli uvádzané v prvostupňovom rozhodnutí správcu dane, čím sa žalobcovi odňalo právo v daňovom konaní vyjadriť sa ku všetkým zisteniam a dôvodom dodatočného určenia daňovej povinnosti. Ide predovšetkým o dôvod uvádzaný žalovaným, presahujúci rámec odôvodnenia správcu dane, že údaje na faktúrach sú všeobecné a nekonkrétne, odôvodnenie napadnutého rozhodnutia žalovaného sa netýka argumentov, ktoré boli uvedené a podrobne rozpísané žalobcom v podanom odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane.

Žalobca v odvolaní proti rozsudku krajského súdu namieta, že jeho žalobnou argumentáciou sa krajský súd nezaoberal, závery svojho rozhodnutia neoprel o relevantné skutočnosti, ktoré by argumenty žalobcu, vytýkané v podanej žalobe, vyvracali alebo zdôvodňovali ich nesprávnosť.

### III.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu, s odkazom na dôvody uvedené v jeho vyjadrení k žalobe zo dňa 16.01.2013, navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil. Zároveň zotrval na svojich záveroch uvedených v napadnutom rozhodnutí.

### IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) a dospel k záveru, že rozsudok krajského súdu je nedostatočne odôvodnený, vychádza z nedostatočne zisteného skutkového stavu a je založený na nedostatočnom preskúmaní dodržania zákonom určeného postupu predchádzajúceho vydaniu rozhodnutia žalovaného.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods.1 O.s.p.).

Podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) každý sa môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde a v prípadoch ustanovených zákonom na inom orgáne Slovenskej republiky.

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že krajský súd obmedzil súdny prieskum v tejto veci len

na posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom, s konštatovaním, že „z vykonaného dokazovania v rámci celého obchodného reťazca vyplynula nepreukázateľnosť pôvodu obchodovaného tovaru a jeho samotná existencia.“

Avšak námietka nesprávneho rozloženia dôkazného bremena medzi žalobcu a orgány daňovej správy bola len časťou žalobných námietok, ktorými žalobca napádal zákonnosť rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov ako i procesný postup predchádzajúci vydaniu rozhodnutia žalovaného. Navyše z obsahu preskúmaných rozhodnutí nevyplýva, že by po vecnej stránke bola dôvodom dodatočného určenia spornej daňovej povinnosti nepreukázateľnosť pôvodu obchodovaného tovaru, tak ako to konštatoval krajský súd.

Krajský súd enunciat svojho rozhodnutia dôvodil všeobecnými konštatovaniami o povinnosti daňového subjektu preukázať reálny základ zdaniteľných plnení deklarovaných daňovými dokladmi vyplývajúcimi z citácií rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 2Sžf 4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. US 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, právnymi závermi vyplývajúcimi z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie.

Právne závery vyplývajúce z vyššie uvedených prameňov samé o sebe nemožno považovať za nesprávne alebo celkom s prejednávanou vecou nesúvisiace, avšak silu ich právnych argumentov by mal súd používať v kontexte s preskúmanou vecou, za dodržania myšlienkovvej línie podmienenej odpoveďami, resp. riešením konkrétnych žalobných námietok. To znamená, že z odôvodnenia súdu musí byť zrejmé, že sa tento relevantnými námietkami žalobcu zaoberal a v závislosti od charakteru namietaných porušení, či procesných alebo hmotnoprávných, zaujal k preskúmanému meritu vlastný postoj, vychádzajúci z obsahu administratívneho spisu, ktorý podrobil vlastnému hodnoteniu.

Potreba presvedčivosti súdnych rozhodnutí, ako jedného z postulátov dodržania ústavného práva účastníkov súdnych konaní na spravodlivý proces, vyplýva aj z ustálenej judikatúry ústavného súdu:

„Z odôvodnenia musí vyplývať vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na jednej strane a právnymi závermi na strane druhej. V prípade, keď sú právne závery súdu v extrémnom nesúlade s vykonanými skutkovými zisteniami alebo z nich v žiadnej možnej interpretácii odôvodnenia súdneho rozhodnutia nevyplývajú, treba takéto rozhodnutie považovať za rozporné s čl. 46 ods. 1 ústavy, resp. čl. 6 ods. 1 dohovoru.“ (I. ÚS 243/07)

„Podstatnou súčasťou právnych záruk v konaní podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy je aj právo na logické, spravodlivé a zákonné odôvodnenie rozhodnutia.“ (I. ÚS 146/08)

„...arbitrárnosť a zjavná neodôvodnenosť rozhodnutí všeobecných súdov je najčastejšie daná rozporom súvislosti ich právnych argumentov a skutkových okolností prerokúvaných prípadov s pravidlami formálnej logiky alebo absenciou jasných a zrozumiteľných odpovedí na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov, a obranou proti takému uplatneniu...“ (III. ÚS 307/2012, III. ÚS 11/2011).

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že krajský súd sa so žalobcom uvádzanými námietkami, v kontexte so skutkovým stavom zisteným a vyhodnoteným správcom dane, nevysporiadal, taktiež neuviedol dôvod, pre ktorý sa nimi, vzhľadom na zistenia vyplývajúce zo súdneho prieskumu, nezaoberal. Hoci nie je potrebné v rozhodnutí súdu opisovať celé odôvodnenia a skutkové zistenia z preskúmaných správnych rozhodnutí, je nevyhnutné v nadväznosti na žalobné námietky v odôvodnení súdneho rozhodnutia zhrnúť potrebné zistenia, ktoré odôvodňujú právny názor súdu a tak dotvárajú jeho presvedčivosť.

Taktiež uvedenie dôvodov, pre ktoré sa krajský súd stotožnil s názorom, že „...transakcie deklarované účtovnými dokladmi v preverovaných spoločnostiach na strane dodávateľov i odberateľa žalobcu nenesú znaky základných obchodných princípov a podporujú správnosť názoru, že k dodávkam tovaru nedošlo“, nevychádza z okolností prípadu, keďže celkom nepriliehavo krajský súd uvádza len právne závery z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie bez kontextu k skutkovým zisteniam.

Odvolací súd zároveň nemohol prehliadnuť, že krajský súd ponechal bez povšimnutia námietku žalobcu týkajúcu sa použitia nových, resp. iných dôvodov neuznania zdaniteľných obchodov žalobcu v preskúmanom rozhodnutí žalovaného, ktoré neboli uvádzané v prvostupňovom rozhodnutí správcu dane. S touto žalobnou námietkou bolo potrebné sa náležite vysporiadať a dať žalobcovi po vykonaní súdneho prieskumu odpoveď na otázku, či sa mu postupom žalovaného v daňovom konaní odňalo alebo neodňalo právo vyjadriť sa ku všetkým zisteniam a dôvodom dodatočného určenia daňovej povinnosti, s prihliadnutím na dodržanie postupu žalovaného pri rozhodovaní o riadnom opravnom prostriedku podľa § 48 zákona č. 511/1992 Zb.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu postupom podľa § 221 ods. 2 v spojení s § 223 O.s.p. z dôvodov podľa § 221 ods. 1 písm. f) a písm. h) O.s.p. zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Úlohou krajského súdu v ďalšom konaní bude doplniť súdny prieskum vyššie naznačeným spôsobom a rozhodnutia vo veci riadne odôvodniť.

Podľa § 224 OSP rozhodne prvostupňový súd aj o trovách odvolacieho konania.

### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.