

|                            |                                |
|----------------------------|--------------------------------|
| Súd:                       | Najvyšší súd SR                |
| Spisová značka:            | 4Sžf/46/2014                   |
| Identifikačné číslo spisu: | 4013899178                     |
| Dátum vydania rozhodnutia: | 17.09.2014                     |
| Meno a priezvisko:         | JUDr. Jana Zemková             |
| Funkcia:                   | sudca                          |
| ECLI:                      | ECLI:SK:NSSR:2014:4013899178.1 |

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Petry Príbeľskej PhD. a JUDr. Jarmily Urbancovej v právnej veci žalobcu: DOCUGROUP Slovakia s.r.o., sídlom Komárňanská cesta 13, Nové Zámky, IČO: 31 440 398, zast.: Advokátska kancelária LawComp s.r.o., advokát JUDr. Ľubomír Krivočenko, Jesenského 49/23, Štúrovo, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100304/1/409665/2013 zo dňa 06. septembra 2013, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11 S/359/2013-37 zo dňa 19.02.2014, jednomyseľne

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11 S/359/2013-37 zo dňa 19. februára 2014 p o t v r d z u j e.

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

### Odôvodnenie

#### I.

Krajský súd v Nitre napadnutým rozsudkom zamietol žalobu žalobcu, ktorou žiadal súd o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100304/1/409665/2013 zo dňa 06. septembra 2013, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra zo dňa 29.05.2013 č. 9412402/5/2305026/2013 a žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že predloženie dokladov žalobcom (faktúra, zmluva o spolupráci zo dňa 04.01.2008, zmluvy o poskytovaní služieb súvisiacich s archivovaním účtovných a personálnych spisov zo dňa 06.03.2008) je len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane, ale nie je tým preukázaná reálnosť a realizácia obchodnej transakcie, pretože technicky je dnes možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené alebo nie. Žalobcom tvrdený dodávateľ sprostredkovateľskej služby nepotvrdil, že by v prospech žalobcu vykonal sprostredkovateľskú činnosť smerujúcu k uzavretiu zmluvy o poskytovaní služieb súvisiacich s archivovaním účtovných a personálnych spisov zo dňa

06.03.2008 a inými dôkaznými prostriedkami žalobca jej dodanie nepreukázal. Deklarovanému dodávateľovi služby, teda spoločnosti FEPO, s.r.o., potom nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a preto ani žalobcovi nevzniklo právo odpočítať si daň z pridanej hodnoty pri tejto dodávke podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v spojení s § 51 ods. 1 vyššie citovaného zákona. S poukazom na uvedené zistenia potom i krajský súd rovnako ako daňové orgány dospel k záveru, že žalobca žiadnym spôsobom nepreukázal, že spoločnosť FEPO, s.r.o., mu dodala sprostredkovateľské služby podľa zmluvy zo dňa 04.01.2008, v dôsledku čoho potom tomuto deklarovanému dodávateľovi služieb nevznikla daňová povinnosť a teda ani právo žalobcu na odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri formálne deklarovanej, ale reálne nepreukázanej obchodnej transakcii. Krajský súd k námietke žalobcu o rozsahu a k spôsobu vykonaného dokazovania poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) sp. zn. 4 Sžf/18/2011 zo dňa 07.09.2011. Bolo povinnosťou žalobcu, aby preukázal, že ním uplatnené odpočítanie dane z pridanej hodnoty v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie I. štvrtroku 2008 je správne, teda že mu vzniklo právo odpočítať si daň za služby. Žalobca si mohol odpočítať daň za služby len v prípade, ak inému platiteľovi vznikla pri tejto službe daňová povinnosť. Krajský súd je toho názoru, že v priebehu daňovej kontroly a ani následného daňového konania žalobca právne relevantným spôsobom nepreukázal, že spoločnosť FEPO, s.r.o., vykonala v jeho prospech sprostredkovateľské služby podľa zmluvy o spolupráci zo dňa 04.01.2008, resp. že mu tieto služby dodala. Na preukázanie uvedeného nestačí vystavenie faktúry, v konkrétnom prípade vystavenie faktúry spoločnosťou FEPO, s.r.o., ani jej zaplatenie zo strany žalobcu.

Žalobcom predložené listinné doklady (faktúra zo dňa 08.02.2008, zmluva o spolupráci zo dňa 04.01.2008, zmluva o poskytovaní služieb súvisiacich s archivovaním účtovných a personálnych dokladov zo dňa 06.03.2008, záznam z e-mailovej komunikácie zo dňa 20.11.2007 a 21.11.2007) jednoznačne nie sú dokladom preukazujúcim, že spoločnosť FEPO, s.r.o., vykonala v prospech žalobcu sprostredkovateľské služby a teda, že tejto spoločnosti vznikla daňová povinnosť a žalobcovi právo na odpočítanie dane. Žalovaný vykonal dostatočné dokazovanie a to dožiadaním na príslušnom Daňovom úrade v Trenčíne a Daňovom úrade v Dubnici nad Váhom (za účelom vypočutia bývalého konateľa spoločnosti FEPO, s.r.o., a preverenia spoločnosti FEPO, s.r.o.), dožiadaním na českú daňovú správu o výsluch štatutárnych zástupcov spoločnosti DELVITA, a.s., avšak ani vykonané dokazovanie nevedlo k preukázaniu dôvodnosti uplatnenia odpočtu dane z pridanej hodnoty. Ani výsluch Ing. R. Q., účtovníka spoločnosti DELVITA, a.s. by nemohol túto dôkaznú situáciu zvrátiť, nakoľko bývalý konateľ spoločnosti FEPO, s.r.o., nepotvrdil vykonanie sprostredkovateľskej činnosti na základe zmluvy zo dňa 04.01.2008 pre žalobcu, štatutárni zástupcovia spoločnosti DELVITA, a.s., nepotvrdili, že zmluva zo dňa 06.03.2008 bola uzavretá ako dôsledok sprostredkovateľskej činnosti zo strany spoločnosti FEPO, s.r.o., a napokon e-mailová komunikácia medzi Ing. R. Q. a žalobcom (v prípade, že sa uskutočnila) jednoznačne nebola vykonaná na základe zmluvy o spolupráci zo dňa 04.01.2008, ale ešte pred jej uzavretím. Žalobca nepreukázal v rámci daňovej kontroly reálne plnenie. Je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby si pri úprave obchodných vzťahov odstránila všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadom obchodného partnera. Žalobca si zrejme tieto informácie neoveril dostatočne a preto je možné dôvodne pochybovať, či mu bola dodaná služba zo strany spoločnosti FEPO, s.r.o., ktorá túto službu fakturovala ako spracovateľský poplatok, čo neobjasnil ani konateľ spoločnosti žalobcu prítomný na pojednávaní, ani bývalý konateľ žalobcu, ktorý žalobcu v priebehu daňovej kontroly zastupoval.

Rozhodnutie o trovách konania krajský súd odôvodnil podľa § 250k O.s.p.

## II.

Proti tomuto rozsudku podal včas odvolanie žalobca a navrhol napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie. Uviedol, že prvostupňový súd nebral do úvahy, že žalobca podpísal zmluvu o spolupráci, tzv. outsourcing, čo znamená del'bu práce, pri ktorej nie sú používaní vlastní zamestnanci, ale takí, ktorí majú kontakt na to, aby sa spoločnosť nezaťažovala vedľajšími činnosťami. Žalobca má v predmete činnosti sprostredkovanie obchodu, ale jeho hlavná činnosť je správa registratúry (archivácia).

Z tohto titulu postúpila sprostredkovanie obchodu subkontraktovi - spoločnosti FEPO, s.r.o.. Táto spoločnosť mala kontakty na ľudí v spoločnostiach BILLA a DELVITA, čo potvrdil vo svojich vyjadreniach aj pán A.. Poukazuje na § 642 a § 645 Obchodného zákonníka. Zmluva o poskytovaní služieb súvisiacich s archivovaním účtovných a personálnych spisov medzi žalobcom a DELVITA, a.s., bola podpísaná dňa 29.02.2008 na základe ponuky zo dňa 31.01.2008, ktorá je jej súčasťou - vid' článok 17 zmluvy. Vyjadrenie konateľa a prokuristu o jednom z dôvodov výberu žalobcu ako dodávateľa služby je zavádzajúce. O skutočnosti, že žalobca poskytol v roku 2005 archívne služby i spoločnosti DELVITA SK, s.r.o., sa štatutári DELVITY dozvedeli od člena komisie poverenej výberovým konaním - Ing. R. Q.. Ing. W. P., v tom čase konateľ žalobcu to uviedol vo svojom liste č.j. 179/207 zo dňa 20.11.2007, ktorým ho požiadal o zaradenie do výberového konania. Práve tento list je dôkazom o realizácii sprostredkovania a žalovaný ho nepovažoval za dostatočný dôvod pre vypočutie Ing. R. Q.. Odvolateľ namieta, že prvostupňový súd nesprávne posúdil listinné dôkazy o komunikácii žalobcu s Ing. R. Q., členom výberovej komisie, najmä vo vzťahu k jej časovej postupnosti a k zmluve so spoločnosťou FEPO, s.r.o.. Žalobca uniesol dôkazné bremeno preukazujúce dodanie služby v zmysle zmluvy zo dňa 04.01.2008. Pokiaľ subkontrakt zabezpečil kontrakty na správu registratúry (archiváciu) tak, ako to bolo zo strany spoločnosti FEPO, s.r.o., uskutočnené a to vo výške 25.175.900,- CZK, potom je povinnosťou záujemcu naplniť ďalšie články zmluvy a to článok V. ods. 2 a ods. 3. Upozorňuje tiež na dĺžku kontraktu a to v prípade DELVITY do 01.01.2054 a v prípade BILLY na dobu neurčitú, s ročným prírastkom dokladov na uloženie v hodnote 500.000,- CZK. Činnosťou sprostredkovateľa zabezpečil pre záujemcu archiváciu na obdobie 46 rokov, resp. na neurčito. Na základe uvedených faktov musí byť jasné i to, že výška provízie v hodnote 4.170.840,-Sk je primeraný výdavok na zabezpečenie uvedených služieb a predstavuje oveľa nižšiu províziu, než bola uvedená v zmluve, t.j. až do výšky max 20%.

### III.

Žalovaný sa vyjadril k podanému odvolaniu žalobcu len tak, že sa v plnom rozsahu pridržiava písomného vyjadrenia k žalobe, keďže odvolanie žalobcu neobsahuje žiadne nové skutočnosti.

### IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p., § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní, bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámené verejné vyhlásenie rozhodnutia na úradnej tabuli najvyššieho súdu a na jeho internetovej stránke [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk), najmenej päť dní vopred, rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy (§ 244 ods. 1 O.s.p.).

Súd v intenciách § 244 ods. 1 O.s.p. preskúmava aj zákonnosť postupu správneho orgánu, ktorým sa vo všeobecnosti rozumie aktívna činnosť správneho orgánu podľa procesných a hmotnoprávnych noriem, ktorou realizuje právomoc stanovenú zákonmi.

Zákon č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) v ustanovení § 3 ods. 1 zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z týchto zásad je zásada zákonnosti. 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.

Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určeniu dane správcom dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu a preto je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán. Z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti teda vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne

povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. To znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov.

Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne, ako aj procesné), ktoré sú podľa § 1 zákona č. 1/1993 Z.z. o Zbierke zákonov Slovenskej republiky zverejnené v Zbierke zákonov.

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.

Podľa § 3 ods. 4 daňového poriadku, správa daní je neverejná okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje. Z úkonov pri správe daní sa nesmú zverejňovať obrazové, zvukové alebo obrazovo-zvukové záznamy.

Podľa § 3 ods. 5 daňového poriadku, správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nespĺnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku, pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

Podľa § 45 ods. 1 daňového poriadku, daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo

a) na predloženie

1. písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly,

2. služobného preukazu zamestnanca správcu dane, okrem zamestnanca správcu dane, ktorým je obec,

b) byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami,

c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia,

d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu,

e) klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní,

f) vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim,

g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

Podľa § 45 ods. 2 daňového poriadku, kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu,

- b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly,
- c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,
- d) predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,
- e) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia,
- f) umožňovať vstup do sídla, miesta podnikania kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom,
- g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla, miesta podnikania alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu, poskytnúť výpisy, alebo ich kópie,
- h) umožniť prístup k softvéru a informačno-komunikačným prostriedkom, ktoré daňový subjekt používa na prevádzkovanie podnikateľskej činnosti, a k výstupným dátam z týchto softvérov.

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.

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

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

Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je 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.

Podľa § 219 ods. 1 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody (§ 219 ods. 2 O.s.p.).

Najvyšší súd z obsahu predloženého súdneho a administratívneho spisu zistil skutkový stav tak, ako je podrobne popísaný v rozsudku krajského súdu, preto skutočnosti účastníkom známe nebude nadbytočne opakovať, s jeho odôvodnením, ktoré považuje za úplné, vyčerpávajúce a dostatočne výstižné sa stotožňuje v celom rozsahu, a len na doplnenie a zdôraznenie správnosti dodáva:

Predmetom tohto konania bolo rozhodnutie žalovaného č. 1100304/1/409665/2013 zo dňa 06.09.2013, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu č. 9412402/5/2305026/2013 zo dňa 29.05.2013 o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 1. štvrtrok 2008 v sume 6.622,18 €.

Podľa § 49 ods. 1 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“) 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 správca dane správne vyhodnotil obchodný prípad v tom smere, že takýto deň nenastal, pretože v rámci dokazovania sa nepreukázala skutočnosť, že zmluva o spolupráci zo dňa 04.01.2008, uzavretá medzi žalobcom a spoločnosťou DELVITA, a.s., bola uzatvorená ako výsledok sprostredkovateľskej činnosti vykonanej spoločnosťou FEPO, s.r.o.,.

Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH 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. V zmysle písm. a) citovaného ustanovenia platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku, z tovaru a služieb, ktoré sú, alebo majú byť platiteľovi dodané v nadväznosti na ustanovenie § 51 citovaného zákona.

Kľúčovou právnou otázkou v tomto konaní bolo posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 24 ods. 1 daňového poriadku.

Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. 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 faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané. Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na rozsudok NS SR vo veci sp. zn. 2Sžf 4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 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“.

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.

Námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti napadnutému rozsudku krajského súdu boli už predmetom žaloby a krajský súd sa s nimi vysporiadal. Najvyšší súd Slovenskej republiky sa nestotožňuje s tým, že prvostupňový súd podľa názoru žalovaného nesprávne právne posúdil listinné dôkazy o komunikácii žalobcu s Ing. R. Q. (účtovníkom spoločnosti DELVITA, a.s.). Išlo konkrétne o e-mailovú komunikáciu zo dňa 21.11.2007 medzi účtovníkom spoločnosti DELVITA, a.s., a žalobcom, ktorá podľa názoru najvyššieho súdu nepreukazuje sprostredkovanie predmetnej transakcie spoločnosťou FEPO, s.r.o.,.

V e-mailovej správe sa píše len o tom, že Ing. Q. dostal žiadosť žalobcu a rád ho vzhľadom na to, že ich spolupráca na Slovensku prebiehala vždy na veľmi dobrej úrovni, zaradí do výberového konania. Najvyšší súd považuje za dostačujúce vykonanie dôkazu výsluchom štatutárnych zástupcov spoločností DELVITA, a.s., a FEPO, s.r.o., a nepovažuje za relevantné vykonanie navrhovaného dôkazu zo strany žalobcu - výsluch Ing. R. Q., keďže tvrdenie žalobcu konatelia spoločností DELVITA, a.s., a FEPO, s.r.o., o sprostredkovaní predmetných služieb nepotvrdili.

Najvyšší súd dospel zhodne s prvostupňovým súdom k právnomu záveru, že žalobca nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia od deklarovaného dodávateľa ako základnej podmienky pre uplatnenie nároku pre odpočítanie dane. Žalobca neunesol dôkazné bremeno ohľadom preukázania existencie zdaniteľného plnenia medzi dvoma platiteľmi dane z pridanej hodnoty a to ním a spoločnosťou FEPO, s.r.o.,.

Vzhľadom na uvedené, najvyšší súd napadnutý rozsudok ako vecne správny podľa § 219 ods. 1, 2 O.s.p. v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 224 ods. 1 O.s.p. a neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.