



## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Adamcovej a členov senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a JUDr. Jozefa Hargaša, v právnej veci žalobcu : **ANAPLAST, spol. s r.o.**, Gazdovská 2843/36, Komárno, zastúpeného advokátom JUDr. Milošom Kvasňovským, Dunajská 32, Bratislava, proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 5. septembra 2012, č. 1020504/1/1149985/2012, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre, č.k. 11S/24/2013-139 z 19. novembra 2013, takto

### r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre, č.k. 11S/24/2013-139 z 19. novembra 2013, **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**.

**O d ô v o d n e n i e :****I.**

Krajský súd v Nitre (ďalej len „krajský súd“ alebo „súd prvého stupňa“) zamietol podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 05. 09. 2012, č. 1020504/1/1149985/2012, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Nitra pobočka Komárno – dodatočný platobný výmer zo dňa 19. 06. 2012, č. 9410402/5/1067149/2012/Bár, ktorým 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 „zák.č. 511/1992 Zb.“) bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2009 v sume 19.620,00 eur.

V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol nasledovné:

„Z predloženého administratívneho spisu týkajúceho sa žalobcu, súčasťou ktorého je i spis prvostupňového daňového orgánu, teda správcu dane, súd zistil, že žalobca podal dňa 24. 07. 2009 daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za druhý štvrťrok 2009, v ktorom si uplatnil nadmerný odpočet v sume 1.321,30 eur a vlastnú daňovú povinnosť uviedol v sume 0 eur. V máji 2011 sa u žalobcu začala daňová kontrola dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2009, ktorá bola následne v júli 2011 rozšírená i o kontrolu dane z pridanej hodnoty za prvý až štvrtý štvrťrok roku 2009. Predmetom kontroly bola i faktúra č. 141/09 vystavená dodávateľom označeným ako Plastmont - SK, s.r.o. dňa 12. 05. 2009 pre žalobcu ako konečného príjemcu, na ktorej je uvedené katalógové označenie tovaru, počet kusov, cena za kus, a cena spolu 19.560 eur + 3.716,40 eur DPH, t. j. spolu 23.276,40 eur. Faktúra je opečiatkovaná pečiatkou Plasmont - SK s.r.o. a opatrená nečitateľným podpisom a jej úhrada mala byť vykonaná platbou v hotovosti. Ďalšia kontrolovaná faktúra bola vystavená taktiež dodávateľom označeným ako Plastmont - SK, s.r.o. pod č. 178/09 dňa 01. 06. 2009 a taktiež je tu uvedené katalógové označenie tovaru, počet, cena za kus, cena spolu 15.709,30 eur + 2.984,70 eur DPH, t. j. spolu 18.694 eur. I táto faktúra je opečiatkovaná pečiatkou Plasmont - SK s.r.o. a opatrená nečitateľným podpisom a jej úhrada mala byť vykonaná platbou v hotovosti.

Ďalšia faktúra č. OF/090502 zo dňa 26. 05. 2009 bola vystavená dodávateľom označeným ako B.K.DOM o.z. - A. K. na základe objednávky 4020 pre žalobcu ako odberateľa, pričom je tu uvedené označenie dodávaného tovaru, počet, jednotková cena, cena vrátane DPH, pričom celková cena vrátane DPH bola 56.108,50 eur a spôsob platby je uvedený: hotovosť. Faktúru mal vystaviť A. K., je opečiatkovaná deklarovaným dodávateľom a opatrená nečitateľným podpisom. Ďalšia faktúra od dodávateľa označeného ako B.K.DOM o.z. - A. K. bola vystavená pod č. OF/090319 dňa 09. 04. 2009 na základe objednávky 2541, pričom taktiež je tu uvedené označenie dodávaného tovaru, počet, jednotková cena, cena vrátane DPH, pričom celková cena vrátane DPH bola 24.804,80 eur a spôsob platby je uvedený: hotovosť. Faktúru mal vystaviť A. K., je opečiatkovaná deklarovaným dodávateľom a opatrená nečitateľným podpisom.

Dožiadaný Daňový úrad Levice vykonal miestne zisťovanie v spoločnosti Plastmont - SK, s.r.o., pričom tento daňový subjekt dňa 28. 06. 2011 predložil Knihu vystavených faktúr za zdaňovacie obdobie roku 2009, v ktorej sa nenachádzali žiadne faktúry vystavené pre žalobcu. Zástupca spoločnosti Plastmont - SK, s.r.o. Ing. Gregor Horniak predložil i faktúru č. OF/090294 zo dňa 15. 06. 2009 ako vzor faktúry, ktoré spoločnosť vystavuje pre svojich odberateľov (konkrétne LEVSTAV - LEVICE, s.r.o.). Dňa 06. 07. 2011 bol vypočutý konateľ spoločnosti Plastmont - SK, s.r.o. Ing. Gregor Horniak a zamestnanci, (V. B., M. Š.) ktorí uviedli, že faktúry č. 141/09 zo dňa 12. 05. 2009 a č. 178/09 zo dňa 01. 06. 2009 neboli vystavené ich spoločnosťou. V roku 2009 vystavovali faktúry v účtovnom systéme Money S5, zatiaľ čo na predložených faktúrach je uvedené Money S3, pričom faktúry za spoločnosť v roku 2009 vystavovala V. B.. Š. B., uvedený na faktúrach bol do septembra 2010 zamestnancom spoločnosti vo funkcii skladníka a mal pridelenú pečiatku s číslom 4, ale vystavovanie faktúr nebolo v jeho náplni práce.

Dožiadaný Daňový úrad Levice vykonal miestne zisťovanie i u daňového subjektu A. K., ktorý za zdaňovacie obdobie 2009 predložil zoznam vydaných faktúr a pre žalobcu vystavil v zdaňovacom období 2009 tri faktúry - č. 092009819 zo dňa 28. 10. 2009, č. 092009916 zo dňa 30. 11. 2009 a 0920010004 zo dňa 16. 12. 2009, ktoré odberateľ uhradil bezhotovostne na účet dňa 09. 12. 2009 a 12. 11. 2010. Dňa 06. 07. 2011 bol vypočutý A. K. ako člen združenia, ktorý uviedol, že faktúry č. OF/090502 zo dňa 26. 05. 2009 a č. OF/090319 zo dňa 09. 04. 2009 neboli vystavené združením, pričom faktúry v roku 2009 vystavoval on a zamestnanec M.. Z. na základe výdajok materiálu ručne vypísaných. Pečiatka,

ani podpis na predložených faktúrach nesúhlasia a nesúhlasí ani účtovný program, ani číselný rad, pod ktorým združenie v roku 2009 vystavovalo faktúry.

Krajský súd uviedol, že súčasťou administratívneho spisu je i protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly zo dňa 20. 07. 2011, zo záverov ktorého vyplýva, že žalobca si v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie druhého štvrťroku 2009 uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty na základe dokladov od dodávateľov B.K.DOM o.z. - A. K. (faktúra č. OF 090319 zo dňa 09. 04. 2009 na sumu 24.804,80 eur - základ dane 20.844,40 eur a DPH 19 %, t. j. 3.960,40 eur, faktúra č. OF 090502 zo dňa 26. 05. 2009 na sumu 56.108,50 eur - základ dane 47.150 eur a DPH 19 %, t. j. 8.958,50 eur) a Plastmont - SK, s.r.o. (faktúra č. 141/09 zo dňa 12. 05. 2009 na sumu 23.276,40 eur - základ dane 19.560 eur a DPH 19 %, t. j. 3.716,40 eur, faktúra č. 178/09 zo dňa 01. 06. 2009 na sumu 18.694 eur - základ dane 15.709,30 eur a DPH 19 %, t. j. 2.984,70 eur). V protokole je uvedené, že žalobca si v kontrolovanom období uplatnil právo na odpočítanie dane v sume 19.620 eur na základe faktúr vystavených dodávateľmi B.K.DOM o.z. - A. K. a Plastmont - SK, s.r.o. za dodanie spotrebného materiálu, pričom právo odpočítať daň mu nevzniklo z titulu, že nevznikla daňová povinnosť u dodávateľa.

Žalobca bol vyzvaný, aby sa vyjadril k protokolu a dostavil sa na jeho prerokovanie dňa 17. 08. 2011. V podaní zo dňa 01. 08. 2011 žalobca uviedol, že v predmetných veciach došlo k uzavretiu obchodov, rovnako tak i k plneniu zo strany dodávateľov, od ktorých dostali faktúry a tvrdenie o fiktívnosti faktúr sa nezakladá na pravde. Dňa 15. 08. 2011 bol spísaný dodatok č. 1 k protokolu o výsledku zistenia z daňovej kontroly, pričom správca dane konštatoval, že námietky daňového subjektu nemajú vplyv na výsledok daňovej kontroly. Dňa 17. 08. 2011 bola so zástupcom žalobcu spísaná zápisnica o pojednávaní, predmetom ktorého bolo prerokovanie protokolu o výsledku zistenia z daňovej kontroly, ktorej výsledkom bola úprava vykázaného výsledku voči štátnemu rozpočtu s celkovým rozdielom za zdaňovacie obdobie druhého štvrťroku 2009 v sume 19.834,80 eur (nadmerný odpočet v sume 1.321,30 eur na vlastnú daňovú povinnosť v sume 18.513,50 eur). Dňa 23. 08. 2011 vydal správca dane dodatočný platobný výmer č. 621/230/53875/11/Jal, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie druhého štvrťroku 2009 v sume 19.620 eur. Na základe odvolania žalobcu vo veci rozhodoval i žalovaný, ktorý rozhodnutím zo dňa 16. 11. 2011 pod č. I/224/21358-119350/2011/990268-r dodatočný platobný výmer správcu dane zo dňa 23. 08. 2011 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie

konanie, v ktorom bude potrebné došetrit' skutkový stav, informovať daňový subjekt o zisteniach správca dane a vyzvať ho na preukázanie jeho tvrdení.

V ďalšom konaní bol dňa 29. 03. 2012 na základe dožiadania ako svedok vypočutý D. P., bývalý konateľ spoločnosti Plastmont - SK, s.r.o., ktorý uviedol, že zdaniteľné obchody so spoločnosťou ANAPLAST s.r.o. deklarovane na faktúrach č. 141/09 a 178/09 sa neuskutočnili, tieto faktúry sú falošné. Š. B. v roku 2009 pracoval ako skladník v ich spoločnosti a faktúry v tom čase vystavovala V. B.. Dňa 29. 03. 2012 bol ako svedok vypočutý Š. B., ktorý uviedol, že uvedené faktúry nevystavil a nie je na nich jeho podpis. Potvrdil, že tieto sa odlišujú od štandardných faktúr vystavených v danom období (iné názvy tovarov, používal sa systém Money S5) spoločnosťou Plastmont - Sk, s.r.o. a zároveň uviedol, že na faktúrach je pečiatka spoločnosti a používali i ten druh príjmových a výdavkových dokladov. O výsluchu svedkov bol žalobca upovedomený v podaní zo dňa 27. 02. 2012, ktoré mu bolo doručené dňa 06. 03. 2012. V podaní zo dňa 27. 04. 2012 správca dane oboznámil žalobcu s doterajším priebehom konania a zisteniami, pričom ho zároveň vyzval na predloženie relevantných dokladov o reálnej existencii dodania tovaru spoločnosťou Plastmont - SK, s.r.o. a podnikateľom A. K. - B.K.DOM vrátane oznámenia, kto vystavil a dodal predmetné faktúry (nakoľko deklarovani dodávateľa ich vystavenie, podpísanie a dodanie tovaru popreli), komu bola vyplatená hotovosť, kto a ako tovar previezol, ako bol tovar uskladnený, kedy a kde spotrebovaný. Žalobca v podaní zo dňa 25. 05. 2012 oznámil, že všetok tovar dodaný vyššie označenými dodávateľmi bol uskladnený v súlade s platnými predpismi a bol už spotrebovaný. Vzhľadom na dlhšie časové obdobie už nie je možné z objektívnych dôvodov vybaviť si detaily jednotlivých dodávok.

Následne správca dane - Daňový úrad Nitra, pobočka Komárno dňa 19. 06. 2012 vydal dodatočný platobný výmer, ktorým žalobcovi po daňovej kontrole vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie druhý štvrt'rok 2009 v sume 19.620 eur. Proti uvedenému platobnému výmeru podal žalobca odvolanie, v ktorom uviedol dôvody svojho nesúhlasu s dodatočným vyrubení dane z pridanej hodnoty a zdôraznil, že dôkazné bremeno v daňovom konaní nemožno vykladať jednostranne tak, že zaťažuje výlučne daňový subjekt a správca dane je povinný viesť dokazovanie tak, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňového subjektu, pričom poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 30. 06. 2011 v konaní pod sp. zn. 5Sžf/49/2010. Uviedol, že výpovede bývalého

konateľ'a (D. P.) a zamestnanca (Š. B.) spoločnosti Plastmont - SK, s.r.o. považuje za zmätočné a protirečivé, pretože D. P. viaceré svoje výpovede v priebehu výsluchu menil a Š. B. pripustil, že vystavené faktúry boli vytlačené z jeho počítača, ku ktorému heslo poznali aj iní zamestnanci spoločnosti. Tento zároveň potvrdil, že na predložených faktúrach je odtlačok pečiatky spoločnosti, pričom spoločnosť používala minimálne päť pečiatok a spoznal predložené príjmové a výdavkové listy spoločnosti. O podanom odvolaní rozhodol žalovaný dňa 05. 09. 2012 č. 1020504/11149985/2012 tak, že rozhodnutie správcu dane zo dňa 19. 06. 2012 potvrdil ako vecne správne a z dôvodov uvedených v odôvodnení rozhodnutia.“

Prvostupňový súd uviedol, že jeho úlohou bolo posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o dodatočnom vyrubení dane z pridanej hodnoty v sume 19.620 eur za zdaňovacie obdobie 2. štvrt'roku 2009 ako rozdielu medzi daňou (nadmerným odpočtom) uvedenou v daňovom priznaní (-1.321,30 eur) a daňou zistenou správcom dane (18.298,70 eur) pri daňovej kontrole vykonanej u žalobcu v roku 2011 a zistiť, či daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru, že žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky pre vznik nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty a nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany ním deklarováných dodávateľ'ov, t. j. B.K.DOM o.z. - A. K. a Plastmont - SK, s r.o., ako ani vyhotovenie daňových dokladov týmito dodávateľ'mi.

Medzi účastníkmi bol sporný výklad ustanovení 19 ods. 1, § 49 ods. 1, 2, § 51 ods. 1, písm. a/ zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov platnom do 30. 06. 2009 (ďalej len „zák.č. 222/2004 Z.z.“ alebo „zákon o DPH“) zákona a to, či žalobcovi vznikol nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie druhého štvrt'roku 2009 pri dodávkach stavebného materiálu od dodávateľ'a B.K.DOM - o.z. A. K. deklarováných na faktúre č. OF/090319 zo dňa 09. 04. 2009 a č. OF/090502 zo dňa 26. 05. 2009, ako i pri dodávkach spotrebného materiálu od dodávateľ'a, spoločnosti Plastmont - SK, s.r.o. deklarováných na faktúre č. 141/09 zo dňa 12. 05. 2009 a č. 178/09 zo dňa 01. 06. 2009. Zákon č. 222/2004 Z. z. stanovil pre dokazovanie nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky ako pri iných druhoch daní a tieto podmienky sú uvedené v ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a/, ako i v ust. § 51 ods. 1 písm. a/ vyššie citovaného zákona. Jedná sa o hmotno-právne podmienky a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty. Vzhľadom na ľahkú zneužitelnosť zákonodarca požaduje, aby platiteľ tejto dane, ktorý si podľa daňového priznania nárok na odpočet uplatňuje, musí byť schopný

preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňovom doklade, teda v tomto prípade na vyššie označených faktúrach, ktoré mali byť podľa tvrdení žalobcu vystavené dodávateľmi tovaru, t. j. B.K.DOM - o.z. A. K. a spoločnosťou Plastmont - SK, s.r.o. Z ust. § 49 ods. 1, 2 vyššie citovaného zákona jednoznačne vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu. Uvedené znamená, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade dodávky tovaru, ktorý mal nakúpiť od ním deklarováných dodávateľov, t. j. B.K.DOM - o.z. A. K. a Plastmont - SK, s.r.o., len v prípade, ak by pri tomto tovare vznikla týmto dodávateľom daňová povinnosť.

V tomto smere podľa názoru súdu správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, a to výsluchom A. K. ako zástupcu združenia B.K.DOM - o.z., ktorý jednoznačne poprel dodanie tovaru podľa faktúr č. OF/090319 zo dňa 09. 04. 2009 a č. OF/090502 zo dňa 26. 05. 2009, pričom uviedol, že na predložených faktúrach nesúhlasí pečiatka ani podpis a v roku 2009 vystavovali faktúry v inom účtovnom programe. Potvrdil, že pre žalobcu v roku 2009 vystavil iné tri faktúry, ktoré i predložil a ktoré žalobca uhradil bezhotovostne. Dodanie tovaru žalobcovi (fakturovaného faktúrou č. OF/090319 zo dňa 09. 04. 2009 na sumu 24.804,80 eur a faktúrou č. OF/090502 zo dňa 26. 05. 2009 na sumu 56.108,50 eur) zo strany tohto dodávateľa nepreukazujú ani ďalšie žalobcom predložené doklady, a to výdavkové pokladničné doklady zo dňa 10. 04. 2009, príjmový pokladničný doklad zo dňa 10. 04. 2009 (všetko na sumu 24.804,80 eur) a výdavkové pokladničné doklady zo dňa 26. 05. 2009, ako i príjmový pokladničný doklad zo dňa 26. 05. 2009 (všetko na sumu 56.108,50 eur).

Taktiež správca dane vykonal dokazovanie výsluchom bývalého konateľa (D. P.) a súčasného konateľa (Ing. Gregor Horniak) spoločnosti Plastmont - SK, s.r.o., ako i zamestnancov, resp. bývalých zamestnancov tejto spoločnosti (V. B., M. Š., Š. B.), ktorí nepotvrdili vystavenie žalobcom predložených faktúr č. 141/09 zo dňa 12. 05. 2009 a č. 178/09 zo dňa 01. 06. 2009. Na tejto skutočnosti nemôže nič zmeniť ani výpoveď Š. B. zo dňa 29. 03. 2012, ktorý uviedol, že tieto faktúry nevystavil a odlišujú sa od faktúr, ktoré v spoločnosti vystavovali v roku 2009, ale zároveň uznal, že na faktúrach je pečiatka, ktorá sa v spoločnosti používala a taktiež používali i predložený druh príjmových a výdavkových listov.

Dodanie tovaru fakturovaného faktúrou č. 141/09 zo dňa 12. 05. 2009 na sumu 23.276,40 eur žalobcovi zo strany deklarovaného dodávateľa, t. j. spoločnosti Plastmont - SK, s.r.o. totiž bez ďalšieho nemožno vyvodiť z výdavkového pokladničného dokladu zo dňa 12. 05. 2009, v zmysle ktorého mal žaloba vyplatiť spoločnosti „Plastmont SK“ sumu 23.276,40 eur a ani z ďalšieho výdavkového pokladničného dokladu zo dňa 12. 05. 2009 na sumu 23.276,40 eur, podľa ktorého mal žalobca túto sumu vyplatiť spoločnosti „Plastmont SK s.r.o.“ a ktorý je opatrený pečiatkou „Plasmont - SK s.r.o.“ a nečitateľným podpisom príjemcu. Taktiež príjmový pokladničný doklad zo dňa 12. 05. 2009 je opatrený pečiatkou tejto spoločnosti a nečitateľným podpisom. Na preukázanie úhrady ďalšej faktúry, t. j. faktúry č. 178/09 zo dňa 01. 06. 2009 na sumu 18.694 eur vystavenej spoločnosťou Plastmont - SK, s.r.o. žalobca predložil rovnaké doklady, teda výdavkový pokladničný doklad zo dňa 01. 06. 2009, v zmysle ktorého mal žalobca vyplatiť spoločnosti „Plastmont“ sumu 18.694 eur, ďalší výdavkový pokladničný doklad zo dňa 01. 06. 2009 na sumu 18.694 eur, podľa ktorého mal žalobca túto sumu vyplatiť spoločnosti „Plasmont“ a ktorý je opatrený pečiatkou „Plasmont - SK s.r.o.“ a nečitateľným podpisom príjemcu. Príjmový pokladničný doklad zo dňa 01. 06. 2009 je rovnako opatrený pečiatkou tejto spoločnosti a nečitateľným podpisom. Pritom na oboch žalobcom predložených faktúrach č. 141/09 zo dňa 12. 05. 2009 a č. 178/09 zo dňa 01. 06. 2009 je ako dodávateľ uvedená spoločnosť Plastmont - SK, s.r.o., ale obe sú opatrené pečiatkou „Plasmont - Sk s.r.o.“ a nečitateľným podpisom, z čoho vyplýva, že sa nejedná o totožný subjekt.“

Krajský súd zdôraznil, že : „ predloženie uvedených dokladov (faktúr, príjmových a výdavkových pokladničných dokladov) je len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane, ale nie je tým preukázaná realita 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. Teda akékoľvek doklady bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo i reálne uskutočnené. Žalobcom tvrdení dodávateľa popreli, že by mu dodali tovar uvedený na faktúrach č. OF/090319 zo dňa 09. 04. 2009, č. OF/090502 zo dňa 26. 05. 2009, č. 141/09 zo dňa 12. 05. 2009 a č. 178/09 zo dňa 01. 06. 2009 a inými dôkaznými prostriedkami žalobca jeho dodanie nepreukázal. Dodávateľom tovaru (teda B.K.DOM - o.z. A. K. a spoločnosti Plastmont - SK, s.r.o.) vzhľadom na vyjadrenia ich štatutárnych zástupcov a na výsledky vykonaného dokazovania nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty, a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na

odpočítanie tejto dane. V tejto súvislosti súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 28. 06. 2012 v konaní pod sp. zn. 5Sžf/63/2011, ako i na ďalší jeho rozsudok zo dňa 23. 06. 2010 v konaní pod sp. zn. 2Sžf/4/2009, v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 23. 02. 2011 v konaní pod sp. zn. III. ÚS 78/2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne 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 dane z pridanej hodnoty uznaný ako dôvodný“.

Pokiaľ v podanej žalobe žalobca opakovane zdôrazňoval, že faktické dodanie tovaru a jeho následné vyplatenie nebolo vyvrátené, krajský súd k tomu považoval za potrebné uviesť, že : „ daňový subjekt uplatňujúci si odpočítanie dane z pridanej hodnoty má v daňovom konaní preukázať reálnu existenciu zdaniteľného plnenia, pretože jej uskutočnenie zákon automaticky nepredpokladá. Z uvedeného potom vyplýva, že cieľom daňového konania nie je „vyvrátiť“ daňovým subjektom tvrdenú transakciu, ale overiť, či sa uskutočnila tak, ako to tvrdí daňový subjekt. Preverovaním žalobcom tvrdených jednotlivých obchodných transakcií na základe ním predložených dokladov správca dane zistil a konštatoval, že doklady boli vystavené bez uskutočnenia zdaniteľného plnenia zo strany deklarovaných dodávateľov ako základnej podmienky pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Obchodné prípady, ktoré žalobca považuje za uskutočnené zdaniteľné plnenia a ku ktorým predložil doklady (faktúry, príjmové a výdavkové pokladničné doklady), nespĺňajú atribúty daňových transakcií podľa zákona o dani z pridanej hodnoty a žalobca nepreukázal kauzu právneho úkonu podľa prezentovaného zámeru. Uvedené znamená, že v daňovom, ani v súdnom konaní žalobca nepreukázal, že ním predložené doklady zodpovedajú reálnemu plneniu. Súd považoval za potrebné uviesť, že ak má ísť o daňový doklad spôsobilý na odpočet dane z pridanej hodnoty, musí ho vyhotoviť platiteľ, t. j. osoba, ktorá atribúty platiteľa tejto dane spĺňa (vznikla jej povinnosť zaplatiť daň z pridanej hodnoty a súčasne táto reálne uskutočnila zdaniteľné plnenie). V predmetnej veci je potrebné zdôrazniť, že sám konateľ žalobcu, ktorý bol vypočítaný na pojednávaní spochybnil v žalobe

tvrdené obchodné transakcie medzi jeho spoločnosťou a deklarovateľmi tovaru, keď jednoznačne uviedol, že stavbu, na ktorú bolo potrebné dodať stavebný a spotrebný materiál realizoval prostredníctvom iných firiem ako subdodávateľov, ktorí si na základe dohody sami obstarali potrebný materiál a potom mu predložili faktúry, aby ich zaplatil, pričom osobne nejednal ani s jedným subjektom, ktorý faktúry vystavil (B.K.DOM - o.z. A. K., Plastmont - SK, s.r.o.). Z tejto jeho výpovede potom možno vyvodiť, že žalobca nebol v priamom obchodnom vzťahu ani s jedným z týchto dodávateľov uvedených na predložených faktúrach, ale s inými subjektmi, ktoré práce realizovali, resp. si obstarávali i materiál k tomu potrebný a žalobcovi predkladali faktúry na úhradu, pričom žalobca tieto faktúry i platil, nie však deklarovateľom, ale iným subjektom, ktoré ani nevedel bližšie identifikovať. Konateľ žalobcu takto sám sponchybnil, že mu vzniklo právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, nakoľko s poukazom na jeho vyjadrenie a tvrdenia vypočítaných svedkov (A. K., konateľov a zamestnancov spoločnosti Plastmont - SK, s.r.o.), ktorí popreli existenciu žalobcom tvrdeného zdaniteľného plnenia, je dôvodné konštatovať, že stavebný a spotrebný materiál nebol žalobcovi dodaný daňovými subjektmi uvedenými na predložených účtovných a daňových dokladoch a žalobca týmto subjektom ani nezaplatil za tovar, nakoľko sám potvrdil, že ho zaplatil iným subjektom, ktoré nevie identifikovať. Je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby sa pri úprave obchodných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne obchodného partnera. Žalobca si zrejme tieto informácie neoveril dostatočne, a preto je možné dôvodne pochybovať, či mu fakturovaný tovar dodal ním tvrdený dodávateľ a platiteľ dane z pridanej hodnoty a či faktúry, ktoré podľa výdavkových pokladničných dokladov zaplatil, boli vôbec vystavené platiteľom tejto dane. S poukazom na uvedené je potom podľa názoru súdu dôvodné konštatovanie žalovaného, že nebolo preukázané, že došlo k zdaniteľnému plneniu medzi dvoma platiteľmi dane z pridanej hodnoty a žalobca si v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty nedôvodne uplatnil odpočítanie tejto dane.

S poukazom na uvedené súd dospel k záveru, že správca dane postupoval správne a v zmysle zákona, keď žalobcovi dodatočným platobným výmerom zo dňa 19. 06. 2012 vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie druhého štvrtroku 2009. Správne postupoval i žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane zo dňa 19. 06. 2012 - dodatočný platobný výmer potvrdil podľa § 48 ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb. Z obsahu preloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu tak, aby bolo možné na jeho základe v zmysle zákona rozhodnúť.

Záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov platnom v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia. Z uvedených dôvodov súd žalobu podanú žalobcom ako nedôvodnú zamietol podľa § 250j ods. 1 O.s.p.

O trovách konania súd rozhodol podľa § 250k O.s.p. tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozhodnutia a neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.“

## II.

Proti tomuto rozsudku v zákonnej lehote podal odvolanie žalobca, ktorý ho považoval za nesprávny z nasledovných dôvodov:

- a) v konaní došlo k vadám uvedeným v § 221 ods. 1 písm. h) O.s.p., tzn. súd prvého stupňa nesprávne vec právne posúdil tým, že nepoužil správne ustanovenie právneho predpisu a nedostatočne zistil skutkový stav (§ 205 ods. 2 písm. a) O.s.p.),
- b) konanie má inú vadu, ktorá mohla mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci (§ 205 ods. 2 písm. b) O.s.p.),
- c) súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam (§ 205 ods. 2 písm. d) O.s.p.),
- d) rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 205 ods. 2 písm. f) O.s.p.

Žalobca uviedol, že s názormi vyslovenými prvostupňovým súdom a tiež príslušnými orgánmi finančnej správy nesúhlasí, pretože svoje zákonné povinnosti si splnil a predložil správcovi dane a následne rovnako aj súdu ako dôkaz predmetné faktúry, tak ako to vyžaduje § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a naň nadväzujúci § 71 zákona o DPH, z ktorých vyplýva, že jediným zákonným predpokladom pre uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty je výlučne existencia faktúry. Žalobca okrem faktúr tiež predložil aj pokladničné príjmové doklady, preukazujúce existenciu sporných obchodov a reálne uskutočnenie platieb za dodávku tovarov, a to v hotovosti. Zdôraznil, že platba v hotovosti sa nepovažuje za protiprávnu a je postavená na roveň platbe bezhotovostnej. Predloženie faktúry

ako jediného potrebného dôkazu na uskutočnenie odpočtu dane z pridanej hodnoty vyžaduje aj právo Európskej Únie, ktorého predpisom ani judikatúre prvostupňový súd ani správne orgány vôbec nevenovali pozornosť.

Uviedol, že smernica Rady č. 2006/112/ES v článku 168 písm. a) stanovuje, že pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou. Na vyššie uvedené ustanovenie nadväzuje článok 178 určujúci podmienky, ktoré musí zdaniteľná osoba spĺňať, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie dane. V zmysle článku 178 písm. a citovanej smernice, pre odpočítanie dane uvedené v článku 168 písm. a), týkajúce sa dodania tovaru a poskytovania služieb, musí mať zdaniteľná osoba faktúru vystavenú v súlade s ustanoveniami smernice č. 2006/112/ES, prípadne ustanoveniami obsiahnutými vo vnútroštátnych právnych predpisoch konkrétneho štátu. K výkladu vyššie uvedených ustanovení smernice č. 2006/112/ES Súdny dvor uviedol, že uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty musí spĺňať jedinou formálnu podmienku, podľa ktorej zdaniteľná osoba musí mať vystavenú faktúru. Túto požiadavku je potrebné vzťahovať aj na prípad žalobcu a žalobcovi nemožno ukladať ďalšie podmienky na preukázanie opodstatnenie odpočítania.

K predmetnej problematike Súdny dvor (tretia komora) vo svojom rozsudku z 8. mája 2008 vo veci C-95/07 uviedol nasledovné: *„Porušenie formálnych požiadaviek stanovených členským štátom podľa článku 18 ods. 1 písm. d) šiestej smernice (pozn.: smernice č. 77/388 EHS) zdaniteľnou osobou ju totiž nemôže zbaviť jej práva na odpočítanie, keďže podľa zásady daňovej neutrality odpočítanie dane z pridanej hodnoty na vstupe musí byť priznané, ak sú splnené základné požiadavky, hoci určité formálne požiadavky boli zdaniteľnými osobami opomenuté.“* V citovanom rozsudku Súdny dvor ďalej uvádza, že: *„...opatrenia prijaté členskými štátmi na to, aby zabezpečili, že zdaniteľná osoba splní svoje povinnosti súvisiace s daňovým priznaním a zaplatením dane, alebo úpravy iných povinností, ktoré považujú za potrebné na správny výber dane a na prevenciu proti úniku, sa nesmú používať spôsobom spochybňujúcim právo na odpočet dane z pridanej hodnoty. Prax opravy a vymáhania, ktorá trestá nedodržanie účtovných povinností a povinností daňového priznania zdaniteľnou osobou zamietnutím práva na odpočítanie, ide teda jasne*

*nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľa zabezpečiť správne uplatnenie týchto povinností v zmysle článku 22 ods. 7 šiestej smernice. ' '*

Žalobca uviedol, že hmotnoprávne a aj formálne podmienky na odpočet dane z príjmu v zmysle práva Európskej únie aj vnútroštátneho práva splnil a predmetné faktúry, ktoré ho oprávňujú na odpočet dane z pridanej hodnoty v ním určenej výške, riadne predložil rozhodovacím orgánom. Vzhľadom k vyššie uvedeným skutočnostiam mal za to, že podmieňovanie nároku na odpočet DPH akýmkoľvek ďalšími skutočnosťami je v priamom rozpore s právom Európskej únie a rozhodnutiami Súdneho dvora.

Poukázal tiež na to, že vo svojom rozsudku z 30. septembra 2010 vo veci C-392/09 Súdny dvor (tretia komora) deklaruje, že: *„Zásada daňovej neutrality ďalej vyžaduje, aby odpočítanie dane zaplatenej na vstupe bolo priznané, pokiaľ sú dostatočne splnené hmotnoprávne podmienky, napriek tomu, že zdaniteľné osoby nespĺnili niektoré formálne požiadavky. Vo chvíli, keď daňový úrad disponuje údajmi nevyhnutnými na stanovenie, že zdaniteľná osoba ako príjemca dotknutých plnení je povinná zaplatiť daň z pridanej hodnoty, články 167, 168 a článok 178 písm.f) smernice 2006/112 bránia právnej úprave ukladať, pokiaľ ide o právo tejto poslednej uvedenej osoby odpočítať túto daň, dodatočné podmienky, ktoré by mohli mať za účinok nemožnosť výkonu tohto práva“.*

Žalobca mal za to, že preukazovanie kauzy každého obchodného prípadu, tak ako to vyžaduje v odôvodnení svojho rozhodnutia prvostupňový súd je neprimeranou prekážkou kladenou na subjekt žiadajúci vyplatenie DPH a súdy a tiež správne orgány vyžadujúce jej preukazovanie od daňového subjektu, robia toto právo neúčinným.

Nesprávnosť rozhodnutia prvostupňového súdu videl tiež v tom, že prvostupňový súd nedostatočne zistil skutkový stav, uvedeným skutočnostiam nevenoval dostatočnú pozornosť a len si bezdôvodne osvojil tvrdenia a zistenia žalovaného a správcu dane, ktorý si svoju dôkaznú povinnosť tiež nespĺnili riadne a skutkové zistenia vyhodnotili jednostranne len na vznik daňovej povinnosti žalobcu ako daňového subjektu. Nedostatočné zistenie skutkového stavu je dôvodom na zrušenie napadnutého rozhodnutia, o čom rozhodol aj Najvyšší súd v konaní č. 8Sžf/50/2010 zo dňa 08.12.2011, kde vyjadril názor, že: *„správca dane v danom prípade nepostupoval v súlade so zákonom o správe dani v spojení s ustanoveniami zákona o DPH, keď vo veci si nežadovážil dostatok skutkových podkladov*

*relevantných pre vydanie rozhodnutia, vo veci nerozhodol skutkovo a právne správne a žalovaný správny orgán námietkam žalobcu vznesenými v daňovom konaní nevenoval dostatočnú pozornosť, z ktorých dôvodov rozhodnutie žalovaného správneho orgánu nie je možné považovať za súladné so zákonom, a preto súd prvého stupňa nerozhodol vo veci zákonne, keď žalobu zamietol.“*

Žalobca uviedol, že správne orgány napriek dokladom predložených žalobcom preukazujúcich nárok na uplatnenie odpočtu DPH, vykonali v predmetnej veci dokazovanie svedeckými výpoveďami, ktorých výsledky sú však rozporuplné a sporné a takéto sporné výpovede si správca dane, žalovaný a následne aj prvostupňový súd bez ďalšieho preukazovania a znaleckého dokazovania osvojili za správne a preukazujúce neexistenciu predmetných obchodov dokladovaných faktúrami. Správne orgány a prvostupňový súd bez nariadenia znaleckého dokazovania súdnym znalcom z odboru grafológia alebo expertíza ručného písma zhodnotili len na základe tvrdenia dodávateľov, že podpisy uvedené na predložených faktúrach a príjmových pokladničných dokladoch vystavených občianskym združením B.K.DOM o.z. - A. K. nie sú podpismi A. K. a taktiež, že podpisy na predložených faktúrach a príjmových pokladničných dokladoch vystavených spoločnosťou Plastmont - SK s.r.o. nie sú podpismi konateľa, ekonómky ani zamestnancov tejto spoločnosti. K vysloveniu záveru pravosti alebo nepravosti a identity podpisu je však podľa názoru žalobcu potrebné vykonať rozsiahle dokazovanie znalcom v príslušnom odbore.

Správne orgány aj prvostupňový súd si bez znaleckého dokazovania osvojili názory dodávateľov, ktorých tvrdenia sú účelové v snahe vyhnúť sa svojej daňovej povinnosti, že predmetné faktúry neboli nimi vystavené a že sú sfaľované. Mal za to, že samotný súd ani správne orgány nie sú na vyslovenie takéhoto záveru, pokiaľ nie je podložený náležitým znaleckým dokazovaním, kompetentné. Taktiež poukázal na skutočnosť, že p. B., zamestnanec spoločnosti Plastmont - SK s.r.o. potvrdil, že faktúry boli vytlačené z jeho počítača, že na faktúrach je pečiatka spoločnosti a tiež, že spoločnosť Plastmont - SK s.r.o. používala daný druh príjmových a pokladničných dokladov, aké predložil žalobca. Vo svojej výpovedi tiež uviedol, že k jeho počítaču a jeho prístupovému heslu a taktiež k pečiatkam spoločnosti mali prístup aj iní zamestnanci spoločnosti. P. B. tiež uviedol, že v období od 01.01.2009 sa už v ich firme používal zúčtovací systém MONEY S5, ale tiež vo svojej výpovedi uviedol, že p. P., t.j. vtedajší konateľ spoločnosti a p. B., ekonómka spoločnosti ešte stále občas používali aj systém MONEY S3, ktorým boli vystavené aj predmetné faktúry predložené žalobcom. Pokiaľ správne orgány a prvostupňový súd uvádzajú, že faktúry

nemôžu byť pravé preto, že je na nich uvedený p. B., hoci vystavovanie faktúr nespadálo do jeho kompetencie, žalobca poukázal na skutočnosť, že na faktúre je uvedené, že p. B. faktúru vytlačil, resp., že bola vytlačená z jeho počítača, čo však neznamená, že p. B. je zároveň aj vyhotoviteľom tejto faktúry.

Pokiaľ súd prvého stupňa aj správne orgány konštatovali, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a že predmetné obchody sa napriek predloženým faktúram a príjmovým pokladničným dokladom nerealizovali, nie je zrejmé z akých dôkazov dospel k takémuto tvrdeniu, pretože dodávatelia a ich zamestnanci vo svojich výpovediach popierali len pravosť faktúr a príjmových pokladničných dokladov predložených žalobcom, ale nikdy priamo nepopreli, že tovar, ktorý bol predmetom faktúr reálne existoval, bol dodávateľmi vyrobený ani že bol dodaný. Správne orgány a ani prvostupňový súd sa nesnažili odstrániť rozpory medzi skutočnosťami predkladanými a tvrdenými žalobcom a medzi skutočnosťami tvrdenými dodávateľmi a jednoducho neprimerane túto dôkaznú povinnosť a zisťovanie pravdivých podkladov na rozhodnutie presunuli na žalobcu a následne konštatovali, že žalobca svoje dôkazné bremeno neunesol a nesprávne, nezákonne a hlavne neobjektívne si osvojili tvrdenia dodávateľov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky vo svojom rozhodnutí č. 5Sžf/6/2012 zo dňa 31.01.2013 uvádza: *„zo zákona o správe dani vyplýva, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie (...). Aby daňové orgány mohli uvedenú zásadu realizovať, sú vybavené rozsiahlymi právomocami, vychádzajúcimi zo zásady voľného hodnotenia dôkazov, zakotvenej v § 2 ods. 3 cit. zákona. Neznamená to však bezbrehé uplatňovanie práva vyplývajúce z vrchnostenského postavenia daňových orgánov. Preto ani povinnosť daňového subjektu preukázať tvrdené skutočnosti nezbavuje správcu dane zákonnej povinnosti riadne zistiť skutočný stav a pri svojom rozhodovaní vychádzať z objektívnych a spoľahlivých zistení. Pritom je správca dane povinný postupovať nielen v súlade s vnútroštátnym právom, ale aj v súlade s komunitárnym právom, teda v konkrétnom prípade v súlade so smernicou Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a taktiež je povinný prihliadať aj na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie.“*

Z vyššie uvedeného vyplýva, že v celom doterajšom správnom aj súdnom konaní nebolo riadne preukázané, že tovar nebol dodaný a nebola riadne preukázaná ani nepravosť

predložených faktúr. Napriek tomu sa tieto skutočnosti stali podkladom na vydanie zamietavého rozhodnutia prvostupňového súdu.

Žalobca vyjadril presvedčenie, že dodávatelia B.K.DOM o.z. - A. K. L. a spoločnosť Plastmont - SK s.r.o. sa neevidovaním predmetných faktúr vo svojom účtovníctve a popieraním ich existencie snažili vyhnúť svojej daňovej povinnosti voči štátu. Takýto logický predpoklad však správne orgány a aj prvostupňový súd úplne opomenuli a nezahrnuli ho ani do svojich úvah pri hodnotení dôkazov. Nemôže byť na ťarchu žalobcu ako daňového subjektu to, že dodávateľ si riadne neplní svoje zákonné povinnosti voči štátu a ani to, že má v úmysle dopustiť sa podvodného konania. Tento názor potvrdil aj Súdny dvor v rozsudku zo 6. júla 2006 A. K. v. B. K. a B. K. v. R. R. S., spojené veci C-439/04 a C-440/04 (správy Európskeho súdu 2006, s. 1-06161) kde rozhodol, že *„subjekty, ktoré prijímajú všetky opatrenia, ktoré je možné od nich oprávnené požadovať na zabezpečenie toho, aby ich plnenia neboli poznačené podvodom bez ohľadu na to, či ide o podvod vo vzťahu k dane z pridanej hodnoty, alebo iné podvody, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení bez toho, aby riskovali, že stratia svoje právo na odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe“*.

Podľa názoru žalobcu správne orgány a tiež prvostupňový súd nerovnomerne rozložili dôkazné bremeno medzi jednotlivé subjekty. Žalobca predložil predmetné faktúry aj príjmové pokladničné doklady preukazujúce existenciu a realizáciu predmetných obchodov a svoju zákonnú dôkaznú povinnosť si týmto splnil. Splnenie ďalších povinností, preukázanie iných skutočností alebo znášanie dôkazného bremena vo väčšom rozsahu nemožno od žalobcu požadovať. Sú tu síce pochybnosti o osobe dodávateľa resp. subdodávateľa, ktorý nevie preukázať, že fakturovaný tovar vyrobil alebo obstaral a následne dodal žalobcovi, ale podľa judikatúry Najvyššieho súdu, konkrétne rozhodnutia zo dňa 19.09.2010 č. 3Sžf 1/2010 *„sa jedná sa o iné skutočnosti, ktoré sa v zásade týkajú iného daňového subjektu ako žalobcu, a za ktoré zodpovedá iný daňový subjekt.“*

V tejto súvislosti žalobca poukázal tiež na rozsudok Súdneho dvora (tretia komora) z 31.januára 2013 vo veci C-642/11, v ktorom viackrát poukazuje na skorší rozsudok Mahagében a Dávid a v súlade sním uvádza, že: *„daňová správa nemôže od platiteľa dane uplatňujúceho si nárok na odpočet DPH všeobecne požadovať jednak, aby preveril, že osoba, ktorú vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar a služby, na základe ktorej sa požaduje vykonanie tohto práva, spĺňala podmienky platiteľa dane, disponovala daným tovarom a bola schopná ho dodať a že si splnila povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH,*

*aby sa tým ubezpečil, že na strane hospodárskych subjektov na vstupe nedošlo k nezákonnostiam alebo daňovému podvodu, a jednak, aby v tejto súvislosti disponoval takýmito dokumentmi“.* Súdny dvor v citovanom rozsudku k predmetnej otázke ďalej uvádza, že: *„vnútroštátny súd, ktorý má rozhodnúť o tom, či v konkrétnom prípade nedošlo k zdaniteľnému plneniu, a pred ktorým sa daňová správa odvoláva najmä na nezrovnalosti, ktorých sa dopustil vystaviteľ faktúry alebo jeden z jeho dodávateľov, akými sú napr. medzery v účtovníctve, musí dbať na to, aby posúdenie dôkazov nevedlo k strate zmyslu judikatúry a k tomu, že príjemcovi faktúry nepriamo uloží povinnosť, aby u zmluvného partnera preveril skutočnosť, hoci mu to v zásade neprináleží.“*

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti mal žalobca za to, že rozhodnutie súdu prvého stupňa je nesprávne, pretože súd prvého stupňa nedostatočne zistil skutkový stav, na základe dôkazov vykonaných predovšetkým pred žalovaným a správcom dane, ktoré si osvojil, dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam a v dôsledku toho vec nesprávne právne posúdil, pričom na danú problematiku aplikoval len vnútroštátne právne predpisy a nebral do úvahy právo Európskej únie a ani judikatúru Súdneho dvora, v dôsledku čoho mal za to, že sa jedná o také pochybenie a vadu, ktorá má za následok nesprávne rozhodnutie vo veci. Žalobca vzhľadom na uvedené navrhol, aby odvolací súd podľa § 250j ods. 3 O.s.p. napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa zmenil tak, že preskúmané rozhodnutie žalovaného správneho orgánu zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie.

### III.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu uviedol, že trvá na svojom vyjadrení k žalobe, ktoré zároveň doplnil z dôvodu, že žalobca v odvolaní uviedol aj nové námietky.

K námietke žalobcu, ktorá sa týka povinnosti vyplývajúcej z „§ 49 ods. 1 a 2 písm. a) a nadväzujúceho § 71 zákona č. 222/2004 Z. z. a z ktorých žalobcovi vyplýva, že „*jediným zákonným predpokladom pre uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty je výlučne existencia faktúry*“, žalovaný uviedol, že tak ako v odvolaní žalobcu uvedených ustanoveniach Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v znení neskorších smerníc, tak aj z ustanovení § 2 ods. 1 písm. a), § 8 ods. 1 písm. a), § 19 ods. 1, § 49 ods. 1 a ods. 2 pís. a), § 51 ods. 1 písm. a) a § 71 zákona č. 222/2004 Z. z. vyplýva, že existencia faktúry nie je jediným zákonným predpokladom na uplatnenie práva pri odpočítaní dane. Z ustanovení cit. zákona vyplývajú aj ďalšie podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane, ako vznik práva odpočítať daň z tovaru, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť; platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov, ktoré sú alebo majú byť dodané; faktúru vyhotovil platiteľ, ktorý tovar dodal; daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru a dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník; dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník a predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, t. j. existujúca faktúra musí preukázať, že dodávateľ uvedený na faktúre bol platiteľom dane v čase vzniku jeho daňovej povinnosti, a že tento platiteľ uvedený ako dodávateľ na faktúre dodal tovar uvedený na faktúre, a že tento platiteľ dane uvedený na faktúre ako dodávateľ dodal tovar platiteľovi dane, ktorý bol na faktúre uvedený ako odberateľ. V nadväznosti na vyššie uvedené a na zistené skutočnosti správcom dane u pána A. K., S. 4, 934 01 L., IČO: 35044209 a spoločnosti Plastmont - SK, s.r.o., Družstevnícka 5089, 934 01 Levice a skutočnosť uvedenú na str. 9 rozsudku č. k. 11 S/24/2013 zo dňa 19.11.2013. kde citoval, že „*sám konateľ žalobcu, ktorý bol vypočutý na pojednávaní spochybnil v žalobe tvrdené obchodné transakcie medzi jeho spoločnosťou a deklarovateľmi tovaru, keď jednoznačne uviedol, že stavbu, na ktorú bolo potrebné dodať stavebný a spotrebný materiál realizoval prostredníctvom iných firiem ako subdodávateľov, ktorí si na základe dohody sami obstarali potrebný materiál a potom mu predložili faktúry, aby ich zaplatil, pričom osobne nejednal ani s jedným subjektom, ktorý faktúry vystavil*“, je dôvodné konštatovanie žalovaného, že nebolo preukázané, že došlo k zdaniteľným plneniam medzi platiteľmi uvádzanými na predložených faktúrach a žalobcom. Žalobca si v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 2. štvrťrok 2009 nedôvodne uplatnil odpočítanie dane uvedenej na sporných faktúrach.

K námietke žalobcu, že nebolo vykonané správnymi orgánmi a ani prvostupňovým súdom znalecké dokazovanie, čo sa týka podpisov na predložených faktúrach a príjmových pokladničných dokladoch, ale podpisy na uvedených dokladoch boli vyhodnotené ako nepravé, žalovaný uviedol, že v stanovisku zo dňa 18.12.2012 na strane 5 a 6 podrobne uviedol všetky rozdiely, ktoré sa vyskytli medzi faktúrami a výdavkovými pokladničnými dokladmi (VPD) predloženými žalobcom správcovi dane počas daňovej kontroly a účtovnými dokladmi dodávateľov, A. K. a Plastmont - SK, s.r.o. Zo strany dodávateľov žalobcu boli spochybnené nielen podpisy na uvedených účtovných dokladoch, ale rozdiely boli aj v náležitostiach faktúr, v pečiatkach na faktúrach, v osobe, ktorá vystavovala faktúry, v označení programu v ktorom boli faktúry vystavené a pod. Uvedené zistenia vyplývajú zo zápisníc z ústneho pojednávania, ktoré spísal dožiadaný miestne príslušný správca dane dodávateľov žalobcu.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky vyššie citovaný rozsudok Krajského súdu v Nitre potvrdil.

#### IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“ alebo „odvolací súd“) ako súd odvolací (§ 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 10 ods. 2 O. s. p.), preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo (podľa § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 211 a nasl. O. s. p.) v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu a dospel k záveru, že tomuto odvolaniu nemožno priznať úspech.

Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa ustanovenia § 250ja ods. 2 vety prvej O. s. p., s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk). Rozsudok bol verejne vyhlásený 27. mája 2015 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O. s. p.).

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú,

menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté ( § 244 ods. 1, 2 O. s.p.)

V prípadoch, 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, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti O.s.p. ( § 247 ods. 1 O.s.p.).

Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.).

Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 prvá veta O.s.p.). Preto v správnom súdnictve súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia, t.j. jeho rozsah je obmedzený účelom správneho súdnictva (§ 250i ods. 1 veta druhá O.s.p.). Je to tak preto, že úlohou súdu v správnom súdnictve (prvostupňového ani odvolacieho) nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu dopĺňaním rozsiahleho dokazovania, ale preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy, t.j. preskúmať aj postup, ktorý predchádzal vydaniu týchto rozhodnutí s prihliadnutím na záväznosť zisteného skutkového stavu, ktorý tu bol v čase ich vydania.

Správny súd pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu v konkrétnej právnej veci sa v zásade obmedzí na otázku, či vykonané dôkazy, z ktorých správny orgán vychádza, nie sú pochybné, najmä kvôli prameňu, z ktorých pochádzajú alebo pre porušenie niektorej procesnej zásady správneho konania a ďalej na otázku, či vykonané dôkazy logicky robia vôbec možným skutkový záver, ku ktorému správny orgán dospel. Správny súd pri preskúmaní zákonnosti správneho rozhodnutia a postupu správneho orgánu posudzuje, či správny orgán aplikoval na predmetnú právnu vec relevantný právny predpis.

Nie je ani úlohou najvyššieho súdu v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu v správnom súdnictve prehodnocovať správnosť záverov krajského súdu na základe nesúhlasu odvolateľa s takýmito závermi. Účelom konania v správnom súdnictve je poskytnutie súdnej ochrany pred tvrdeným nezákonným rozhodnutím. Ak také rozhodnutie na základe zistení krajského súdu bolo vydané v konaní, ktoré netrpí vadou spôsobilou ovplyvniť jeho zákonnosť a krajský súd svoje zistenie presvedčivo a s poukazom na procesné ustanovenia náležitosti odôvodní, niet dôvodu, aby odvolací súd napadnuté rozhodnutie prvostupňového súdu zrušil.

Podľa § 246c ods.1, veta prvá O.s.p. pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona.

Podľa § 219 ods.1,2 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.

Odvolací súd v rozsahu odvolacích dôvodov preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, ***či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami***

*uvedenými v žalobe* a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi odvolania proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Nitre, po preskúmaní odvolaním napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu vychádzajúc z ustanovenia § 219 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku. Tieto závery spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním najvyšší súd stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne, a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty v prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku k námietkam žalobcov uvedeným v odvolaní uvádza nasledovné.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon č. 511/1992 Zb. obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

*Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo* (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.).

Pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane (§ 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.).

Podľa § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. *ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej*

povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. **daňový subjekt preukazuje skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, 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. 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 zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. 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.

Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstaráť dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosť rozhodujúce pre určenie dane (§ 15 ods. 1 zák. SNR č. 511/1992 Zb.). Odpočítanie dane nenastáva

ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z.), ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie.

Dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie (§ 29 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.). Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (§ 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.).

V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: *„Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) 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 dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený“.*

Najvyšší súd konštatuje, že daňové orgány v danom prípade vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena a v konaní neboli osvedčené dôvody pre presun dôkazného bremena z daňového subjektu na správcu dane. Z podkladov spisu je zrejmé, že v rámci administratívneho konania bolo vykonané rozsiahle dokazovanie, pričom súd prvého stupňa v odôvodnení napadnutého rozsudku podrobne popísal skutkový stav, ako vyplynul z administratívneho spisu.

Podmienky uvedené v § 49 a nasl. (odpočítanie dane) zákona č. 222/2004 Z.z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže zákon to neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužitelnosť, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil.

Aj podľa názoru senátu najvyššieho súdu, žalobca neunesol ani v administratívnom ani v súdnom konaní dôkazné bremeno a nebolo možné súhlasiť ani s jeho opakovanými odvolaciami námietkami, keď neuviedol žiadne také skutočnosti, s ktorými by sa daňové orgány nevysporiadali. Záver, ktorý bol zo zistených skutkových okolností v daňovom konaní ustálený zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotno-právnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z.z. V predmetných prípadoch žalobcovi právo na odpočítanie dane (§ 49 ods. 1, § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH) nevzniklo. Nebola dodržaná Šiesta Smernica Rady 77/388/EEC zo dňa 17.05.1977, ktorá zakladá spoločný systém DPH a podľa ktorej právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre. Právo na odpočet dane z pridanej hodnoty vzniká vtedy, ak je preukázané, že predmetné plnenia boli uskutočnené osobou uvedenou vo faktúrach. Dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte a dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. V preverovaných prípadoch, vzhľadom na zistené skutočnosti došlo k pochybnostiam, či boli dodania tovaru reálne uskutočnené osobou uvedenou na dokladoch. Keďže v daňovom konaní leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte, je na ňom, aby bez všetkých pochybností, v prípade následnej daňovej kontroly preukázal tvrdené skutočnosti, aj s určitým časovým odstupom.

Senát najvyššieho súdu považuje za potrebné zdôrazniť, že správca dane v danom prípade postupoval v súlade so základnými zásadami daňového konania pri hodnotení dôkazov (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní), pričom dokazovanie vykonal v súlade s vyššie

citovanými ustanoveniami § 29 zákona o správe daní. Správca dane sa pri zisťovaní skutočností rozhodujúcich pre správne určenie daňovej povinnosti žalobcu na dani z príjmov za rok 2009 neobmedzil iba na dôkazné návrhy daňového subjektu (žalobcu). Sledujúc cieľ čo najúplnejšieho zistenia skutočností rozhodujúcich pre správne určenie daňovej povinnosti žalobcu vykonal rozsiahle dokazovanie prostredníctvom výsluchov svedkov (konateľov žalobcu dodávateľa Plastmont - SK, s.r.o., jeho vyššie uvedených pracovníkov, ako aj dodávateľa A. K.), ako aj prostredníctvom účtovnej evidencie predloženej dodávateľmi žalobcu.

Najvyšší súd sa v plnom v rozsahu stotožňuje s vyhodnotením vykonaného dokazovania zo strany správcu dane ako aj žalovaného so záverom, že dodanie tovaru nebolo uskutočnené dodávateľmi uvedenými na vyššie uvedených účtovných dokladoch predložených žalobcom. Zo svedeckých výpovedí D. P. (vtedajšieho konateľa spoločnosti Plastmont - SK, s.r.o.) a A. K. totiž vyplýva jednoznačný záver vyvracajúci tvrdenie žalobcu o tom, že inkriminované obchody s dodávateľmi Plastmont - SK, s.r.o. a B.K.DOM o.z. - A. K. boli uskutočnené, pričom uvedené potvrdzuje aj účtovná evidencia predložená uvedenými svedkami. Senát najvyššieho súdu považuje za potrebné zdôrazniť, že uvedení vypočutí svedkovia uskutočnenie predmetných obchodov so žalobcom výslovne popreli a autenticita účtovných dokladov predložených žalobcom bola vyvrátená tak výpoveďami vypočutých svedkov, ako aj účtovnou evidenciou predloženou uvedenými dodávateľskými subjektmi.

Správa daní s prihliadnutím na jej účel vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Uvedené platí v plnom rozsahu aj na uplatnenie nadmerného odpočtu DPH. Správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov, zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnené vrátenie DPH. Z uvedeného dôvodu sa pri tejto činnosti správcu dane, predchádzajúcej rozhodnutiu o uplatnenom nároku na vrátenie DPH, autoritatívnym spôsobom formou rozhodnutia uplatňuje dôsledná aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov správcou dane spolu so zásadou objektívnej pravdy vo vzťahu k potrebným zisteniam. Aplikácia zásady

voľného hodnotenie dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní), pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení.

Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukážu a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní, s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať na čo najúplnejšie zistenie potrebných skutočností, vykonal rozsiahle dokazovanie. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predložené daňové doklady a dôkazy na preukázanie sporného zdaniteľného plnenia nespĺňajú zákonné kritériá na uplatnenie nadmerného odpočtu DPH (§ 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona o DPH), ako i vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní).

Z podkladov súdneho spisu je zrejmé, že žalobca v rámci žaloby opísal chronologický postup pred správnymi orgánmi a len v minimálnom rozsahu v rámci bodu 5/ veľmi stručne vymedzil žalobné dôvody, keď v podstate namietal, že faktické dodanie a následné vyplatenie fakturovaného tovaru nebolo vyvrátené a že právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods.1 zákona o DPH mu na základe predložených faktúr a dokladov o vyplatení predmetných

faktúr vzniklo. Vo svojom rozsiahlom odvolaní žalobca však uviedol aj nové námietky, ktoré v žalobe uvedené neboli. Odvolací súd v tomto smere považuje za potrebné zdôrazniť, že konanie podľa druhej hlavy piatej časti je ovládané koncentračnou zásadou, a preto dôvodmi vznesenými žalobcom až v rámci odvolania proti prvostupňovému rozsudku krajského súdu sa nemohol zaoberať.

Podľa § 250b ods. 1 O.s.p. žaloba sa musí podať do dvoch mesiacov od doručenia rozhodnutia správneho orgánu v poslednom stupni, pokiaľ osobitný zákon neustanovuje inak. Zameškanie lehoty nemožno odpustiť.

Až do rozhodnutia súdu môže žalobca rozsah napadnutého správneho rozhodnutia obmedziť; rozšíriť ho môže len v lehote podľa § 250b (§ 250h ods. 1 O.s.p.).

Podľa doterajšej súdnej praxe žaloba musí byť podaná v lehote 2 mesiacov so všetkými náležitosťami uvedenými v § 249 ods. 2 O.s.p. (okrem prípadu, ak pôjde o povinné zastúpenie v zmysle § 250a O.s.p.).

Nemožnosť doplniť náležitosti podanej žaloby o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu, špeciálne dôvodov nezákonnosti, resp. rozsahu, v ktorom sa rozhodnutie správneho orgánu napáda, po lehote ustanovenej v § 250b ods. 1 O.s.p. vyplýva z ustanovenia § 250h ods. 1 O.s.p., ktorého účelom je zakotviť koncentračnú zásadu v rámci konania o preskúmanie rozhodnutia správneho orgánu, na základe ktorej už žalobca v priebehu konania nemôže rozšíriť jeho predmet, len ho obmedziť.

Pokiaľ teda žalobca až v rámci odvolania namietal, že vo veci nebolo vykonané znalecké dokazovanie súdnym znalcom z odboru grafológia alebo expertíza ručného písma, týkajúce sa podpisov na predložených faktúrach a príjmových pokladničných dokladoch, odvolací súd vzhľadom na prísne časové limitovanie žalobných dôvodov, na tento nový dôvod pri posudzovaní veci nemohol prihliadať. Neuniklo tiež pozornosti odvolacieho súdu, že táto námietka bola zo strany žalobcu uplatnená v rámci odvolacieho konania proti prvostupňovému rozsudku po prvý krát, pričom v rámci konania pred správnymi orgánmi nebola uplatnená vôbec. Zároveň odvolací súd uvádza, že argumentácia žalobcu rozhodnutiami citovanými ním v rámci odvolania je pre posúdenie danej veci právne irelevantná, a to z dôvodu ich neaplikovateľnosti na daný prípad vzhľadom na skutkovú

situáciu v posudzovanej veci, keď faktúry a účtovné doklady predložené žalobcom boli na základe rozsiahleho dokazovania vykonaného správcom dane preukázateľne spochybnené. Nešlo totiž o relevantné doklady o reálnej existencii dodania tovaru spoločnosťou Plastmont – SK, s.r.o. a podnikateľom A. K. – B.K.DOM , nakoľko deklarovaní dodávatelia ich vystavenie, podpísanie a dodanie tovaru výslovne popreli.

Senát odvolacieho súdu sa stotožnil s právnym názorom krajského súdu, že žaloba nebola dôvodná, pretože žalovaný sa v rámci žalobou napadnutého odvolacieho správneho konania riadne vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu a svoje rozhodnutie odôvodnil racionálnym zhodnotením skutkového stavu vo vzťahu k vykonanému dokazovaniu a postupu prvostupňového správneho orgánu s prihliadnutím na relevantné hmotnoprávne a procesné ustanovenia daňových predpisov.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti, Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací, napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. a s § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol odvolací súd s poukazom na ust. § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s ust. § 246c veta prvá O.s.p a s ust. § 224 ods. 1 O.s.p. v súlade s ust. § 142 ods. 1 O.s.p. tak, že v odvolacom konaní neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal.

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).

**P o u č e n i e:** Proti tomuto rozsudku **nie je** prípustný opravný prostriedok.

V Bratislave 27. mája 2015

**JUDr. Alena Adamcová, v. r.**  
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia :

Mgr. Karin Fedorová