

|                            |                                |
|----------------------------|--------------------------------|
| Súd:                       | Najvyšší súd SR                |
| Spisová značka:            | 3Sžf/107/2014                  |
| Identifikačné číslo spisu: | 1012211124                     |
| Dátum vydania rozhodnutia: | 06.10.2015                     |
| Meno a priezvisko:         | JUDr. Gabriela Gerdová         |
| Funkcia:                   | sudca                          |
| ECLI:                      | ECLI:SK:NSSR:2015:1012211124.1 |

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Gabriely Gerdovej a sudcov JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Aleny Adamcovej v právnej veci žalobcu: A.K.INVESTMENT, s.r.o., so sídlom Ivánska cesta 10, Bratislava, IČO: 36 670 863, právne zastúpený: JUDr. Ivana Zmeková, advokátka, so sídlom Zámocká 30, 811 01 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/1247046/2012/5051-r zo dňa 31.10.2012, v konaní o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5 S/2601/2012-109 zo dňa 17. júna 2014, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 5 S/2601/2012-109 zo dňa 17. júna 2014 **p o t v r d z u j e**.

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

### Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave Košiciach podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/1247046/2012/5051-r zo dňa 31.10.2012, a dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 9102404/5/1619146/2012 zo dňa 16.07.2012, ktorým tento podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) vyrubil daňovému subjektu - žalobcovi, rozdiel dane z pridanej hodnoty (v ďalšom texte aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie november 2010 v sume 23 532.45 eur.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku citoval na vec sa vzťahujúce príslušné ustanovenia zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní, zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty a konštatoval, že v rámci súdneho prieskumu neboli zistené žiadne porušenia zásad daňového konania, daňové orgány vykonali riadne dokazovanie, žalovaný prihládol na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo a jeho

postup a preskúmané rozhodnutie sú v súlade so zákonom.

Pokiaľ ide o žalobcom uplatnený nárok, krajský súd považoval závery správnych orgánov za správne a logické, keďže správca dane všetky vykonané dôkazy vzal do úvahy a riadne ich vyhodnotil. Stotožnil sa s názorom, že transakcie deklarované účtovnými dokladmi v preverovaných spoločnostiach na strane dodávateľov a odberateľa žalobcu nenesú znaky základných obchodných princípov a podporujú správnosť názoru, že k dodávkam tovaru nedošlo. Žalobca nepreukázal splnenie podmienok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, ktoré nespočíva len v ich formálnej deklarácii ale musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané. Dodávateľ žalobcu - spoločnosť I.H.K., spol. s r.o., bol v čase daňovej kontroly u žalobcu reálne neexistujúca spoločnosť, nekomunikujúca so správcou dane. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 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 ktorého citoval a dospel k záveru, že žalobca v konaní neunesol dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb, ktoré zaťažuje daňový subjekt. Nestotožnil sa s názorom žalobcu, že za vystavenie faktúr je zodpovedný dodávateľ a uzavrel, že faktúra je relevantným dokladom len ak je nepochybné, že sú v nej údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. Zaúčtovanie faktúr v účtovníctve ešte nie je dôkazom reálneho dodania tovaru dodávateľom, ktorý ich vystavil, ale je len tvrdením o takejto skutočnosti. Z uvedených dôvodov žalobu zamietol.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie a navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov, vráti vec na ďalšie konanie a prizná mu náhradu trov konania z dôvodu, že súd dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam, vec nesprávne právne posúdil, v odôvodnení sa nevysporiadal s argumentáciou žalobcu a svoje závery nezdôvodnil, z dôvodu ktorého je rozhodnutie súdu prvého stupňa nutné považovať za nepreskúmateľné a arbitrárne.

V dôvodoch obšírneho odvolania argumentoval, že súd sa náležite jeho námietkami nezaoberal, neprihliadol na vady konania, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia a z rozsudku prvostupňového súdu tiež nevyplýva, na základe akých dôkazov mal za jednoznačne preukázané, že postup daňových orgánov predchádzajúci vydaniu rozhodnutí bol správny. Žalovaný správny orgán nemôže od osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH požadovať preverenie, že osoba ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar a služby spĺňa podmienky zdaniteľnej osoby, či disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať a či splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, a jednak aby disponovala v tejto súvislosti s takýmito dokladmi. V zásade prináleží daňovým orgánom, aby vykonali u zdaniteľných osôb kontrolu nevyhnutnú na odhalenie nezákonnosti a prípadných daňových podvodov na DPH a uložili patričné tresty zdaniteľnej osobe, ktorá sa dopustila nezákonnosti resp. daňových podvodov (rozhodnutie ESD - vo veci prejudiciálnej otázky vo veci C-80/11, C-142/11).

Ďalej uviedol, že dodanie tovaru dostatočne preukázal a nielenže predložil všetky relevantné účtovné doklady (v niektorých prípadoch aj písomné zmluvy), ale podrobne objasnil aj charakter obchodov, ako aj to, kým a pre koho boli dodané. Označil svojho dodávateľa a tiež svojich odberateľov a poukázal na to, že je potrebné dodávky tovaru overiť aj u týchto odberateľov, čo však správca dane nevykonával a nevykonával to ani žalovaný. Argumentoval ustanovením § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. a tým, že správca dane konal v rozpore s uvedeným zákonným ustanovením, čo prehliadol žalovaný a rovnako to prehliadol aj súd. Za povšimnutie stojí skutočnosť, že správca dane si preveroval dodanie tovaru od dodávateľov žalobcu, avšak u odberateľov toto preverenie nevykonával (hoci odberatelia žalobcu boli riadne žalobcom označení) na čo žalobca v žalobe (ako aj v podanom odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane) poukazoval, rovnako tak ako v priebehu daňovej kontroly poukazoval na potrebu preverenia dodávok aj u odberateľov žalobcu a na potrebu rozšírenia dokazovania v tomto smere, čomu však správca dane a žalovaný nevenovali žiadnu pozornosť a rovnaký postoj zaujal aj súd. K dodávke služieb v zmysle predmetnej faktúry sa podrobne vyjadril a vytkol všetky nedostatky, ktoré preukazujú nelogickosť a nesprávnosť záverov správcu dane a žalovaného k týmto obchodom. Z odôvodnenia

rozhodnutia nie je zjavné, koho súd považoval za možného príjemcu služby, pričom tvrdí, že o vykonaní obchodov nevedel ani jeden z možných konečných príjemcov. Má za to, že prvostupňový súd postupoval pri vyhodnocovaní dôkazov a argumentácie žalobcu nesprávne, jeho závery sú v logickom rozpore a vychádzajú z nesprávnej interpretácie tvrdení žalobcu. Za najlepší dôkaz toho, že tovary a služby boli žalobcovi reálne dodané i naďalej považuje skutočnosť, že tieto tovary a služby dodal žalobca ďalej tretím stranám. Ak prvostupňový súd a žalovaný spochybňujú toto tvrdenie, tak spochybňujú aj samotný vznik daňovej povinnosti u žalobcu. Pokiaľ obchody realizované neboli, tak ako tvrdí súd (a aj správca dane a žalovaný) nemôže byť žalobcovi dodatočne dorubená daň. Podľa § 19 ods. 1, 2 zákona o DPH vzniká daňová povinnosť dodaním tovaru alebo služby. Na základe dodania týchto plnení má byť vystavený účtovný doklad - faktúra. Povinnosť odvieť daň tak nevzniká vystavením faktúry, ako tvrdí súd, ale dodaním tovaru alebo služby. Ak teda súd tvrdí, že dodanie tovaru alebo služby sa neuskutočnilo, tak zároveň tvrdí, že nemohlo ani dôjsť k vzniku daňovej povinnosti (a to tak na strane dodávateľov žalobcu, ako aj jeho odberateľov).

V tomto konkrétnom prípade žalobca vytýkal žalovanému porušenie základných zásad daňového konania obsiahnutých v ustanovení § 2 ods. 1, 3, 6 zákona č. 511/1992 Zb., ako aj porušenie ustanovenia § 48 ods. 2 a 6 a § 29 ods. 2 uvedeného zákona. Jedným z dôvodov neuznania dodania tovarov a služieb podľa rozhodnutia žalovaného bolo práve tvrdenie, že údaje na faktúrach sú všeobecné a nekonkrétne. Táto skutočnosť a tento dôvod neuznania dodávok bol však prvýkrát spomenutý až v rozhodnutí žalovaného. Správca dane tieto okolnosti žalobcovi nevytýkal a ani ich neuvádzal vo svojom rozhodnutí. Žalobca sa tak o tomto dôvode prvýkrát dozvedel až z rozhodnutia žalovaného a nemal možnosť sa vyjadriť, na čo poukazoval v žalobe a zdôrazňoval, že týmto postupom došlo k závažnému porušeniu jeho procesných práv. Zodpovednosť za správnosť a úplnosť faktúr nesie ich vystaviteľ a nie odberateľ, čo vyplýva z rozhodnutia NS SR zo dňa 25.09.2012 sp. zn. 8Sžf/59/2011. Pokiaľ žalovaný argumentoval nedostatkami na strane dodávateľov žalobcu, táto skutočnosť nemôže byť dôvodom na neuznanie reálnosti dodávok v zmysle jednotlivých faktúr u žalobcu.

Dôvodom na neuznanie dodávok nie je ani skutočnosť, že spoločnosť I.H.K. spol. s r.o. bola v čase daňovej kontroly nekontaktná. To, že spoločnosť I.H.K. spol. s r.o. bola v čase daňovej kontroly (ktorá začala 08.04.2011) nekontaktná ešte neznamená, že takýto stav bol aj v čase, keď žalobca so spoločnosťou spolupracoval. Žalobca spolupracoval so spoločnosťou I.H.K. spol. s r.o., v priebehu roka 2010, pričom stav v spoločnosti bol správcom dane preverovaný až po začatí daňovej kontroly, pričom tak ako je zjavné z výpisu z obchodného registra uvedenej spoločnosti k zmenám v spoločnosti došlo až v roku 2011, t.j. po uplynutí obdobia, kedy boli dodávky tovaru realizované a kedy žalobca s touto spoločnosťou spolupracoval.

Žalobca na podporu svojich tvrdení doložil čestné vyhlásenie konateľa spoločnosti I.H.K., spol. s r.o., ktoré spolu s účtovnými dokladmi (dodávateľskými aj odberateľskými) a vysvetleniami žalobcu preukazovalo, že k dodaniu tovarov a služieb reálne došlo, o to viac, že faktúry voči odberateľom žalobcu boli riadne uznané a z týchto bola žalobcom DPH riadne odvedená. Na základe vystavených faktúr za riadne dodané tovary a poskytnuté služby a po ich uhradení žalobcom, vznikol mu nárok na odpočet dane, ktorý si aj v súlade s príslušnými právnymi predpismi uplatnil (§ 49 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z.z. a § 19 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z.z.). Tovary a služby, ktoré si žalobca objednal u spoločnosti I.H.K. spol. s r.o., boli následne odovzdané klientom - odberateľom (zmluvným partnerom), príp. im služby boli poskytované priebežne podľa potrieb a charakteru služby a odberatelia za tieto dodávky riadne uhradili vystavené faktúry. To, že faktúry boli riadne uhradené svedčí o reálnosti plnenia. Je nepravdepodobné, aby odberateľ zaplatil za služby, ktoré mu dodané neboli.

Prepojenosti dodávateľských a odberateľských faktúr žalovaný nevenoval žiadnu pozornosť. Rovnako tak nepreveroval, či k dodaniu služieb a tovarov odberateľom žalovaného reálne došlo, obmedzil sa len na konštatovanie, že dodávky tovarov a služieb sú nereálne a dokazovanie správcu dane v tomto smere je postačujúce. Podľa žalobcu z vyššie uvedeného je zjavné, že žalovaný a správca dane neposudzoval dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a to aj napriek tomu, že k jednotlivým faktúram od dodávateľov žalobcu, ktoré spochybnil, uviedol žalobca aj konkrétne faktúry vystavené jeho odberateľom, na základe

ktorých mu dodané tovary a služby uhradili, ako aj doklady o ich úhrade.

Žalovaný oprel odôvodnenie rozhodnutia ohľadom neuznania odpočtu dane z faktúry č. IHK 09/1/11/10, IHK 1011/10, IHK 1511/10 o odlišné skutočnosti ako správca dane. Neuznanie odpočtu dane odôvodnil tým, že sa nepreukázalo uskutočnenie zdaniteľných obchodov fakturovaných predmetnou faktúrou ako aj tvrdením, že mandátne zmluvy považuje za všeobecné a nekonkrétne. Žalovaný nielenže pozmenil dôvody pôvodného rozhodnutia správcu dane, ale zároveň ich oprel o nové skutočnosti, ktoré v rozhodnutí správcu dane neboli uvedené, t.j. z ktorých správca dane nevychádzal a ku ktorým sa z tohto dôvodu žalovaný vo svojom odvolaní ani nemohol vyjadriť, keďže sa o nich prvýkrát dozvedel až z rozhodnutia žalovaného.

V ďalšej časti vytýkal súdu, že sa vôbec nezaoberal podstatnými argumentmi uvedenými v žalobe, s týmito sa nevysporiadal, svoje rozhodnutie odôvodnil nedostatočne, len všeobecnými konštatovaniami, bez náležitého zdôvodnenia svojich úvah a postupov a bez toho, aby bolo zrejmé, na základe akých konkrétnych skutočností rozhodol, t.j. z akých skutočností svoje závery vyvodil. Súd závery svojho rozhodnutia neoprel o relevantné skutočnosti, ktoré by argumenty žalobcu, vytýkané v podanej žalobe, vyvracali alebo zdôvodňovali ich nesprávnosť. Uvedené spôsobuje arbitrárnosť a tým aj nepreskúmateľnosť súdneho rozhodnutia. Týmto postupom súdu boli zásadným spôsobom porušené procesné práva žalobcu, nakoľko bolo porušené základné ústavné právo zakotvené v čl. 46 a nasl. Ústavy SR - právo na súdnu ochranu, ktorého súčasťou je aj právo na spravodlivý súdny proces.

Rozhodnutie krajského súdu je tak postihnuté vadou, ktorá z neho robí rozhodnutie nepreskúmateľné, keďže závery súdu sú založené na nedostatočne zistenom skutkovom stave veci (stave zistenom správcou dane) a zdôvodnenie rozhodnutia je nepostačujúce. Žalobca neporušil žiadnu svoju povinnosť v zmysle príslušných daňových predpisov, odpočet dane si uplatnil v súlade s platnými právnymi predpismi a trvá na tom, že správca dane a žalovaný svojím postupom a rozhodnutím porušili základné zásady daňového konania obsiahnuté v § 2 ods. 1, 3, 6 zákona č. 511/1992 Zb., ako aj ustanovenia § 29 ods. 2 a § 48 ods. 2 a 6 uvedeného zákona (dôvody týchto porušení boli podrobne rozpísané v podanej žalobe), čomu súd nevenoval pozornosť. Predovšetkým je však potrebné zdôrazniť skutočnosť, že pokiaľ správca dane, žalovaný a aj súd tvrdia, že tovary a služby dodané neboli, nemohla žalobcovi ani vzniknúť daňová povinnosť, čo je v rozpore dodatočným platobným výmerom č. 9102404/5/1619146/2012 zo dňa 16.07.2012, ktorým správca vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 23.532,45 €.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu zotrval na svojich záveroch uvedených v stanovisku k žalobe, na ktoré v podrobnostiach odkázal a navrhol rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť, pretože žalobou napadnuté rozhodnutie ako i rozhodnutie správcu dane sú v súlade s právnymi predpismi. Dodal, že žalobca naviac namietal, že ak tovary a služby neboli reálne, tak by ich nemohol ďalej fakturovať a nemohla by mu vzniknúť povinnosť zaplatiť daň. Túto námietku žalobcu nie je možné akceptovať, pretože podľa § 69 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň. Daňová povinnosť žalobcu nevznikla z dôvodu uskutočnenia zdaniteľných obchodov, ktoré preukázateľne uskutočnené neboli, ale z dôvodu uvedenia dane na faktúre.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu, napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a konania, ktoré predchádzali ich vydaniu, v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.) a po tom, ako bol deň verejného vyhlásenia rozhodnutia zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk), rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.).

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická

osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 O.s.p.).

Predmetom súdneho prieskumu je rozhodnutie žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2010. Najvyšší súd vychádzal zo skutkového stavu tak, ako ho popísal v odôvodnení rozsudku krajský súd a ako vyplynul z administratívneho spisu, preto pre účastníkov konania známe fakty a skutočnosti nebude nadbytočne opakovať a len na doplnenie v stručnosti z neho vyberá nasledovné.

Správca dane vykonal u platiteľa dane z pridanej hodnoty daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie november 2010, ktorá bola zameraná na dodržiavanie zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a o jej výsledku vyhotovil protokol č. 9102404/5/643589/2012 zo dňa 31.05.2012. Na základe zistení daňovou kontrolou Daňový úrad Bratislava vydal dodatočný platobný výmer č. 9102404/5/1619146/2012 zo dňa 16.07.2012, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2010 vo výške 23 532,45 eur.

V dôsledku podaného odvolania žalovaný napadnutým rozhodnutím číslo: 1100306/1/1247046/2012/5051-r zo dňa 31. októbra 2012 dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bratislava potvrdil.

Odvolacie námietky žalobcu v podstate smerujú k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci.

Kľúčový význam pre rozhodnutie malo vyriešenie zásadnej otázky, a to posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 29 ods. 8 zákona o správe daní, keď z vykonaného dokazovania vyplynul celý rad vážnych pochybností o reálnom priebehu obchodov, ktoré boli deklarované za účelom získania nadmerných odpočtov DPH.

Podľa § 1a písm. c/ zákona č. 511/1992 Zb. na účely tohto zákona sa rozumie správou daní evidencia a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatkov a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov.

Podľa § 2 ods. 1, ods. 3, ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní. 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. 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.

Daňovou kontrolou sa zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje; pri správe daní vykonávanej daňovým úradom alebo colným úradom daňovú kontrolu vykonáva zamestnanec správcu dane podľa § 1a písm. j) prvého alebo druhého bodu na základe poverenia miestne príslušného správcu dane. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov (§ 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.).

Dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie. Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný

iba návrhmi daňových subjektov (§ 29 ods. 1, ods. 2, 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 skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť (§ 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z.).

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,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie november 2010.

Správca dane neuznal žalobcovi uplatnené právo na odpočítanie dane od dodávateľa obchodná spoločnosť I.H.K. spol. s r.o., Meliata, keďže predložené doklady potvrdzujúce dodávky tovarov a služieb nepovažoval za hodnoverné dôkazy, čím žalobca porušil ustanovenie § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH.

V rámci administratívneho konania pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie dane správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie výsluchom svedkov, listinnými dôkazmi, dožiadaniami, a pod. Dokazovaním preukázal, že nedošlo k dodaniu, resp. uskutočneniu zdaniteľných obchodov dodávateľom I.H.K. spol. s r.o., Meliata. Zo získaných informácií nadobudol pochybnosti o pravdivosti a hodnovernosti predložených dokladov, či vyjadrení daňového subjektu, ktorý ich neodstránil, preto ich správca dane neuznal ako relevantné. Preverovanie uskutočnenia dodania zdaniteľných obchodov od uvedenej spoločnosti je podrobne popísané v napadnutom rozhodnutí na str. 9 - 12 napadnutého rozhodnutia.

Vo vzťahu k namietanému vyhodnoteniu zisteného skutkového stavu a k námietke neprimeraného prenosu dôkazného bremena na žalobcu odvolací súd uvádza, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ 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 to zákon neustanovuje), ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužívateľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar, príp. služba reálne dodané (§ 8, § 9 zákona č. 222/2004 Z.z.), a to práve osobou ako platiteľom DPH uvedenou na faktúre, ktorá si zároveň voči odberateľovi uplatňuje DPH.

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“.

Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' 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 uštalovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie.

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.

Ustanovenie § 51 tiež vymedzuje, akým spôsobom platiteľ dane vykoná odpočítanie dane. V súlade s čl. 18 šiestej smernice Rady o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (č. 2006/112/ES z 28.11.2006) odpočítanie dane vykoná platiteľ dane v tom zdaňovacom období, v ktorom bude môcť nárok na odpočítanie dane aj formálne preukázať príslušným dokladom, pričom samo odpočítanie sa vykoná tak, že od celkovej výšky dane za príslušné zdaňovacie obdobie (podľa doterajšej terminológie daň na „výstupe“) odpočíta celkovú výšku odpočítateľnej dane za to isté zdaňovacie obdobie (podľa doterajšej terminológie daň na „vstupe“).

Základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane je, aby sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo a aby boli splnené vecné a časové podmienky na odpočítanie dane.

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.).

Úlohou súdu bolo posúdiť, či daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení právneho záveru, že nárok na odpočet bol žalobcom uplatnený v rozpore so zákonnými podmienkami ustanovenia § 49 a § 51 zákona o DPH.

Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, vykonal dôsledné šetrenie a rozsiahle dokazovanie, z ktorého je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom absentuje reálny základ, čo oprávnene vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení, na základe ktorých si žalobca uplatnil právo na nadmerný odpočet, ako i o vierohodnosti účtovnej evidencie vedenej žalobcom (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní).

Len pre úplnosť vo vzťahu k odvolacím námietkam žalobcu je potrebné zdôrazniť, že obchodné transakcie nie je možné deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou). Splnenie formálnej stránky je síce jednou z podmienok, doklady však musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne poskytnuté bolo. Hodnotenie dôkazov však neznamená mechanické preberanie informácií či bezvýhradné akceptovanie dokladov, resp. údajov v nich uvedených ako faktov.

Žalobca v konaní neunesol dôkazné bremeno a nebolo možné súhlasiť ani s jeho opakovanými odvolacími námietkami, keď neuviedol žiadne také skutočnosti, s ktorými by sa daňové orgány nevysporiadali. Dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte a dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Aj keď faktúry obsahujú po formálnej stránke všetky predpísané náležitosti, pre daňové účely musia byť skutočnosti na nich deklarované aj preukázateľné inými dôkazmi.

Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný (napr. vyššie spomínaný rozsudok Najvyššieho súdu SR 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).

K namietanej arbitrárnosti rozhodnutia súdu prvého stupňa súd poznamenáva, že súčasťou obsahu základného práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane základných ľudských práv a slobôd je aj právo účastníka na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky skutkovo a právne relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t.j. s uplatnením nárokov a ochranou proti takému uplatneniu. Všeobecný súd pritom nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzal do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania (III. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06, III. ÚS 260/06).

S dôvodmi rozhodnutia, v ktorých žalovaný výstižne a presvedčivo reaguje na všetky skutočnosti a námietky žalobcu vo vzájomných súvislostiach sa najvyšší súd v celom rozsahu stotožňuje a v podrobnostiach na tam uvedené dôvody odkazuje.

Pri posúdení zákonnosti rozhodnutia žalovaného práva žalobcu neboli porušené. V konaní bol dostatočne zistený skutkový stav, správca dane a žalovaný vo veci postupovali v súlade so zákonom a ďalšie dokazovanie nie je potrebné. Nedá súdu poukázať aj na to, že v podnikateľských kruhoch čoraz častejšie dochádza k prepojeniu subjektov s úmyslom zneprehľadniť aktivity, ktorých cieľom je získavanie nadmerných odpočtov.

K oprávnenosti uplatneného nároku na vrátenie DPH žalobca dôvodil aj poukazom na rozhodnutia SD. Súd poznamenáva, že vo svetle judikatúry Súdneho dvora treba každý jeden prípad posudzovať individuálne s prihliadnutím na všetky jeho okolnosti.

Argumentačne si aj tu odvolací súd pomôže judikatúrou Súdneho dvora a jeho právnymi závermi uvedenými v rozsudku z 21.06.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, v ktorom uviedol, že je potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112 (pozri najmä rozsudky Halifax zo 7. decembra 2010, R, C-285/09, bod 36, ako aj z 27. októbra 2011 Tanoarch, C-504/10, bod 50). V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať noriem práva Únie (pozri najmä rozsudok z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, Zb.s.I-1599, bod 32; Halifax a i., ako aj Kittel a Recolta Recycling, bod 54). Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne okolnosti

preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne (pozri v tomto zmysle rozsudky Fini H, body 33 a 34; Kittel a Recolta Recycling, ako aj z 29. marca 2012, Véleclair, C-414/10, bod 32).

Taktiež Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (pozri v tomto zmysle rozsudky ESD vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében kft, a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11).

Navyše, v súlade s článkom 273, prvým odsekom smernice 2006/112/ES členské štáty môžu uložiť iné povinnosti ako uvedené v tejto smernici, ak ich považujú za potrebné na zabezpečenie riadneho výberu DPH a na predchádzanie daňovým podvodom.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny a v súlade so zákonom potvrdil. Rozhodnutia žalovaného a správcu dane obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti. Z týchto podstatných dôvodov napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 vety druhej O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, keďže v odvolacom konaní nebol úspešný.

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. mája 2011).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.