



## ROZSUDOK

### V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a sudcov JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Ivana Rumanu v právnej veci žalobcu: **P., Z.**, IČO: X, právne zastúpeného *JUDr. B. K.*, *advokátom so sídlom Advokátska kancelária V.* proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Banská Bystrica, Nová ul. 13, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného číslo: I/223/18781-121048/2010/990057-r zo dňa 26. novembra 2010, konajúc o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/19/2011-34 zo dňa 08. júna 2011, jednomyseľne

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/19/2011-34 zo dňa 08. júna 2011 **m e n í** tak, že žalobu **z a m i e t a**.

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

#### O d ô v o d n e n i e

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach podľa § 250j ods. 2 písm. c/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného zo dňa 26. novembra 2010 číslo I/223/18781-121048/2010/99057-r, vec mu vrátil na ďalšie konanie a priznal žalobcovi náhradu trov konania.

Rozsudok odôvodnil tým, že Daňový úrad Trebišov vykonal u žalobcu daňovú kontrolu, ktorá bola zameraná na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie I. štvrtrok 2010.

Na základe jej výsledkov správca dane neuznal žalobcovi uplatnenie odpočtu dane z faktúr č. 92.3.2010 zo dňa 10.03.2010, faktúry č. 93.3.2020 (správne 93.3.2010) zo dňa 14.03.2010 a faktúry č. 94.3.2010 zo dňa 29.03.2010 z dôvodu, že nepovažoval vznik daňovej povinnosti u dodávateľa a tým právo odpočítať daň kontrolovaným subjektom, za reálne preukázané. Uskutočnenie zdaniteľného obchodu (stavebných prác a dodania tovaru do prevádzky penziónu B. na základe uvedených faktúr) spoločnosťou M., s.r.o., bolo preverované miestnym zisťovaním a konateľ tejto spoločnosti R. K. na ústnom pojednávaní prehlásil, že spoločnosť nevykonala pre žalobcu žiadne práce a faktúry nevystavila. Krajský súd však zistil, že konateľ tejto spoločnosti, aj podľa výpisu z obchodného registra, dňa 20.11.2009 (správne 01.09.2009, overené dňa 20.11.2009) splnomocnil R. D. na jej zastupovanie v plnom mene a v plnom rozsahu pri vykonávaní všetkých právnych úkonov spojených s činnosťou obchodnej spoločnosti v oblasti obchodnej, pracovnoprávnej a s ďalšou špecifikáciou splnomocnenia. Pravosť podpisu R. K. na splnomocnení bola osvedčená notárom JUDr. M. K. dňa 20.11.2009. R. D. v písomnej svedeckej výpovedi potvrdil, že ako splnomocnenec firmy v dobe od 01.09.2009 do 07.09.2010 dodal pre žalobcu tovar uvedený na sporných faktúrach. Keďže svedecká výpoveď a splnomocnenie pre R. D. boli žalobcom predložené až v rámci odvolacieho konania, žalovaný tieto dôkazy, ktorými sa v odvolacom konaní zaoberal, a ktorých obsah je v rozpore so svedeckou výpoveďou R. K., žiadnym spôsobom neverifikoval a svoje rozhodnutie založil na výpovedi tohto svedka. Žalovaný si od novej konateľky spoločnosti M., s.r.o., T. V. nevyžiadal doklady, okrem iných aj za zdaňovacie obdobie január až marec 2010, ktoré jej mali byť odovzdané predchodcom R. K., a ktoré ako pôvodne tvrdil, žiadal od tohto daňového subjektu. Taktiež nekonfrontoval výpovede svedkov R. D. a R. K. najmä v súvislosti s tvrdením o pobyte konateľa spoločnosti (R. K.) v zahraničí v čase uskutočnenia zdaniteľného plnenia, a v tejto súvislosti aj vyhodnotenia relevantnosti jeho tvrdenia k uskutočneniu predmetných zdaňovacích plnení v kontrolovanom zdaňovacom období zo strany spoločnosti, ktorej bol konateľom a neverifikoval ich vzájomný vzťah. Krajský súd po zvážení uvedených skutočností dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného bolo vydané na základe nedostatočne zisteného stavu veci.

Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote odvolanie žalovaný a navrhol, aby odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/19/2011-34 zo dňa 08.06.2011 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie z dôvodu, že vec bola po právnej a skutkovej stránke nesprávne posúdená. Uviedol, že neprihliadol na písomnú svedeckú výpoveď R. D. (bez akejkoľvek identifikácie – len nečitateľný podpis), ktorú daňový subjekt nepredložil v priebehu daňovej kontroly a ani do ôsmich pracovných dní odo dňa doručenia protokolu, ale až v prílohe odvolania, a v ktorej informácie a údaje sú všeobecné, nepreveriteľné a také, ktoré nebolo možné považovať za relevantný dôkaz preukazujúci dodanie fakturovaného tovaru a služieb. Teda preukázať splnenie podmienok pre odpočítanie dane z faktúr od spoločnosti M., s.r.o. (bez akéhokoľvek uvedenia, aký konkrétny druh a množstvo stavebného materiálu a tovaru malo byť spoločnosťou M., s.r.o., žalobcovi dodané, nebol predložený žiaden rozpočet, uvedená konkrétna žiadosť, resp. objednávka, na základe ktorej by mal byť tovar objednaný, neboli uvedené a predložené žiadne objednávky, žiadne preveriteľné skutočnosti týkajúce sa dodávky, subdodávateľa, a pod.). Ďalej uviedol, že R. K. splnomocnenie dňa 01.09.2009 pre R. D. nemohol vystaviť,

pretože konateľom sa stal až 09.09.2009 a toto splnomocnenie je podpísané nečitateľnými podpismi R. D. a „M., s.r.o.“ bez uvedenia konkrétnej osoby štatutára. Kópia splnomocnenia nebola spôsobilá preukázať oprávnenie R. D. na konanie v mene spoločnosti M., s.r.o., a preto na neho ako na dôkaz žalovaný neprihliadal. Žalovaný pri rozhodovaní vychádzal z výsledkov dokazovania vykonaného správcom dane, ktorý preveroval uskutočnenie deklarováných zdaniteľných obchodov dožiadaním u miestne príslušného správcu dane dodávateľskej spoločnosti M., s.r.o., výsluchom jej konateľa R. K. dňa 03.08.2010, ktorý neuviedol, že by bol v čase, kedy sa mali realizovať deklarované obchodné operácie v zahraničí, alebo, že by bol splnomocnil inú osobu na konanie v mene spoločnosti, výzvou na predloženie dokladov, z ktorých vyplynulo, že jediný konateľ nepotvrdil vystavenie predmetných faktúr a dodanie fakturovaných tovarov a služieb a nepredložil žiadne splnomocnenie.

Záverom poukázal aj na časový priestor na realizáciu fakturovaných stavebných prác, keď podľa „svedeckej písomnej výpovede“ mal žalobca osloviť R. D. začiatkom marca 2010 a ten mal v priebehu mesiaca marec 2010 v spolupráci s inými spoločnosťami (bez ich konkretizácie), vykonať stavebné práce na penzióne (faktúra za stavebné práce zo dňa 29.03.2010), pričom vybavenie penziónu bolo fakturované skôr, a to už v dňoch 10.03.2010 a 14.03.2010.

Žalobca v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalovaného navrhol rozsudok prvostupňového súdu potvrdiť a priznať náhradu trov konania. Argumentoval, že žalovaný v rozpore so znením ustanovenia § 2 zákona č. 511/1992 Zb. vykladá všetky okolnosti prípadu v neprospech žalobcu a na dôkazy, ktoré navrhol neprihliadal, tzn., že v zmysle ustanovenia § 7 ods. 1, 2 zákona č. 511/1992 Zb. neprihliadal na všetko, čo v konaní vyšlo najavo, že niektoré súvislosti uvádza v rozpore so skutočným stavom veci, že opomenul zobrať do úvahy závery a právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky uvedený v rozhodnutí sp. zn. 7 Sž 124/01 publikovaného pod č. 21/2002 Zbierky rozhodnutí, a že sa ani nepokúsil odstrániť rozpory v tvrdeniach svedkov, čo sám pripúšťa.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2, § 246c ods. 1 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu a konanie mu predchádzajúce v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1, § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia uverejnené na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) najmenej päť dní vopred, senát rozhodol 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) a rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

Z obsahu súdneho a administratívneho spisu najvyšší súd zistil, že správca dane, Daňový úrad Trebišov vykonal u platiteľa dane z pridanej hodnoty P., IČO X, DIČ X (ďalej aj žalobca), daňovú kontrolu zameranú na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie I. štvrtrok 2010. Kontrolou predložených dokladov a vykonaným dokazovaním bolo zistené, že žalobca si

v kontrolovanom zdaňovacom období neoprávnene odpočítal daň v celkovej sume 13 856,73 € z troch faktúr od dodávateľa M., s.r.o. Išlo o tieto faktúry:

- číslo 92.3.2010 zo dňa 10.03.2010, základ dane 29 577,29 €, daň z pridanej hodnoty 5 619,69 € za dodanie tovaru – nábytok do prevádzky penziónu B.,
- číslo 93.3.2010 zo dňa 14.03.2010, základ dane 11 249,61 €, daň z pridanej hodnoty 2 137,43 € za dodanie tovaru – kuchynské zariadenie do prevádzky penziónu B.,
- číslo 94.3.2010 zo dňa 29.03.2010, základ dane 29 050,42 €, daň z pridanej hodnoty 5 519,58 € za stavebné práce a materiál.

O výsledku kontroly bol vyhotovený protokol číslo 740/320/26178/2010/Ďurč dňa 30.08.2010, ktorý bol so žalobcom prerokovaný dňa 14.09.2010. Na základe zistení uvedených v protokole správca dane vydal dodatočný platobný výmer číslo 740/230/28782/10/Duč zo dňa 20.09.2010, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie I. štvrtrok 2010 v sume 197,45 €. V dôsledku podaného odvolania žalovaný napadnutým rozhodnutím číslo: I/223/18781-121048/2010/990057-r zo dňa 26.11.2010 dodatočný platobný výmer Daňového úradu Trebišov o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty potvrdil.

Účelom daňového konania je zistiť, či si daňové subjekty v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi splnili svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení jeho početných zmien a doplnkov (ďalej aj zákon č. 511/1992 Zb.), obsahuje osobitnú úpravu zisťovania a preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. *Cieľom daňovej kontroly je preto zabezpečenie podkladov v súčinnosti s daňovým subjektom na zistenie, či si daňový subjekt svoje povinnosti splnil.*

Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti formulovaná v ustanovení § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. Táto zásada úzko súvisí aj s ďalšími zásadami daňového konania, a to zásadou voľného hodnotenia dôkazov a primeranosti použitých prostriedkov a krokov. Spôsob dokazovania má podstatný význam pre právnu istotu daňových subjektov a preto je potrebné, aby zákonodarca presne vymedzil pravidlá pre dokazovanie, čo aj uskutočnil v ustanovení § 29 zákona č. 511/1992 Zb..

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

*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 ohliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim (§ 29 ods. 4 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 (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.).*

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.

Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj zákon č. 222/2004 Z.z.)

- *právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vzniká daňová povinnosť.*

*Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z.).*

Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. platí, že 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.*

Žalobca v konaní namieta, že vykonané dôkazy boli vyhodnotené v rozpore s ustanovením § 2 zákona č. 511/1992 Zb. len v jeho neprospech a spochybnil názor žalovaného, ktorý tvrdí, že neuznal právo na odpočítanie dane z vyššie uvedených faktúr, pretože vznik daňovej povinnosti u dodávateľa nepovažoval za reálne preukázaný.

Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov a vykonaného dokazovania najvyšší súd zistil, že daňový subjekt počas kontroly neposkytol správcovi dane žiadne informácie, ktoré by mohol v dokazovaní použiť a neposkytol ich ani v lehote ôsmich pracovných dní odo dňa doručenia protokolu, čo vyplýva z ustanovenia § 15 ods. 5 písm. c/ ods. 10 druhej vety zákona č. 511/1992 Zb. Správca dane v tomto prípade preveroval uskutočnenie deklarováných zdaniteľných obchodov dožiadaním u miestne príslušného správcu dane dodávateľskej spoločnosti M., spol. s r.o., ktorej konateľ R. K. k preverovaným faktúram a obchodným operáciám do zápisnice prehlásil, že táto spoločnosť predmetné faktúry pre žalobcu nevystavila, on ich nepodpísal, nemá vedomosť o zrealizovaní obchodu a vystavení faktúr, nie je mu známy pán O., nemá vedomosť o tom, že by ich spoločnosť obchodovala s tovarom uvedeným na faktúrach a tiež uviedol, že k dodaniu tovaru uvedenému na faktúrach nedošlo a spoločnosť pre žalobcu nevykonala žiadne stavebné práce. Keďže ani konateľ dodávateľskej

spoločnosti nepredložil žiadne doklady týkajúce sa faktúr, správca dane vyhodnotil zistené skutočnosti tak, že nebola preukázaná existencia obojsmerného účtovného, daňového a právneho vzťahu medzi dodávateľom a odberateľom tovaru tak, ako to predpokladá zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty.

Pokiaľ ide o v odvolacom daňovom konaní predloženú písomnú svedeckú výpoveď R. D., v ktorej ako splnomocnenec spoločnosti M., s.r.o. prehlásil, že pre žalobcu tovar uvedený na preverovaných faktúrach dodal, túto vyhodnotil žalovaný ako nepresvedčivú a takú, ktorú nemožno považovať za relevantný dôkaz preukazujúci splnenie zákonných podmienok pre odpočítanie dane.

S dôvodmi rozhodnutia, v ktorých žalovaný detailne, výstižne a presvedčivo reaguje na všetky skutočnosti a námietky žalobcu a hodnotí svedeckú výpoveď R. D. vo vzájomných súvislostiach (dokonca aj časový sled a priestor na realizáciu fakturovaných stavebných prác), sa najvyšší súd v celom rozsahu stotožňuje, v podrobnostiach na tam uvedené dôvody odkazuje a zároveň dodáva, že nemôže súhlasiť ani s tvrdením žalobcu, že dôkazy boli hodnotené len v jeho neprospech.

Pri posúdení zákonnosti rozhodnutia žalovaného práva žalobcu neboli porušené. V konaní bol dostatočne zistený skutkový stav a ďalšie dokazovanie nie je potrebné. Daňová povinnosť dodávateľovi tovaru a služby nevznikla z dôvodu, že tovar a služby neboli odberateľovi P. O. (žalobcovi) dodané. Ani dôkaz predložený žalobcom v odvolacom daňovom konaní (ktorý žalovaný posudzoval a vyhodnotil) nepreukazoval žalobcom tvrdené skutočnosti a nebol spôsobilý zmeniť rozhodnutie žalovaného. Daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že faktúry boli vystavené dodávateľom, ktorý fakturovaný tovar aj skutočne dodal, resp., či reálne prišlo k plneniu, keďže aj R. D. vo svojej výpovedi nešpecifikoval, aké plnenie bolo žalobcovi dodané. Menovaný len uviedol: „Po dodávke materiálu na dané miesto boli vystavené faktúry a odovzdaný tovar podľa rozpočtu“. Na inom mieste svojej výpovede uviedol: „Uvádzaný objem tovaru bol dodaný spoločnosťou M., s.r.o., ktorá uvedený tovar dodávala prevažne formou subdodávok inými spoločnosťami ...“. Podľa názoru senátu odvolacieho súdu z uvedenej písomnej výpovede nevyplýva, aký konkrétny tovar alebo materiál bol žalobcovi dodaný, v akom množstve s akou cenou za jednotku, atď. Všeobecné tvrdenia, nepostačujú na preukázanie reálnosti zdaniteľného plnenia.

Námietky uvedené žalovaným v odvolaní proti rozsudku krajského súdu sú opodstatnené a tie, ktorými sa snažil žalobca spochybniť zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa nemajú nijakú oporu v obsahu administratívneho spisu.

Senát najvyššieho súdu na podklade uvedených skutočností dospel k záveru, že neboli dané zákonné dôvody pre zrušenie rozhodnutia žalovaného a vrátenie veci na ďalšie konanie, a nestotožnil sa ani s názorom krajského súdu v tom, že rozhodnutie bolo vydané na základe skutkového stavu, ktorý je nedostačujúci na posúdenie veci.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti napadnutý rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/19/2011-34 zo dňa 08. júna 2011 podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. a § 220 O.s.p. zmenil tak, že žalobu zamietol.

O náhrade trov odvolacieho konania najvyšší súd rozhodol podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p., § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi ich náhradu nepriznal z dôvodu, že žalobca v konaní nebol úspešný.

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

V Bratislave dňa 08. novembra 2011

**JUDr. Jana Z E M K O V Á PhD., v.r.**  
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:  
Emília Čičková