

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 4Sžf/10/2016  
Identifikačné číslo spisu: 3013201028  
Dátum vydania rozhodnutia: 17.01.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:3013201028.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudkyň JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Petry Príbelskej PhD. v právnej veci žalobcu: GIBALEX spol. s r.o., so sídlom Slovenskej armády 48, Nemšová, IČO: 31 408 401, zastúpený: Advokátskou kanceláriou Mojžiš a partneri, s.r.o., so sídlom Sasinkova 10, Bratislava, IČO: 35 892 994, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/498008/2013/5051 zo dňa 16. októbra 2013, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/233/2013-74 zo dňa 19. novembra 2014, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/233/2013-74 zo dňa 19. novembra 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

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.) zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/498008/2013/5051 zo dňa 16. októbra 2013, ktorým podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 9301401/5/3378795/2013/Vásk zo dňa 12.07.2013. Týmto prvostupňovým rozhodnutím bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2009 vo výške 141 468,60 €.

1.2 Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že žalobné dôvody, na základe ktorých žalobca žiadal napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie, nie sú opodstatnené. Rozhodnutie a postup žalovaného v medziach žaloby sú v súlade so zákonom, keďže krajský súd v konaní žalovaného finančného orgánu nezistil takú vadu, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť

napadnutého správneho rozhodnutia, a teda správnej žalobe nie je možné priznať úspech, na základe čoho prvostupňový súd rozsudkom vyslovil, že žaloba sa zamieta.

1.3 K porušeniu základných zásad daňového konania krajský súd poukázal na skutočnosť, že žalobca bol správcom dane priebežne informovaný o skutočnostiach zistených v rámci výkonu daňovej kontroly, pričom z takto zistených skutočností jednoznačne vyplynulo, že správca dane mal od počiatku pochybnosti o reálnom uskutočnení zdaniteľného plnenia, a teda záver správcu dane vyslovený v prvostupňovom rozhodnutí nemohol mať podľa krajského súdu pre žalobcu povahu prekvapivého a neočakávaného rozhodnutia. Tvrdenie žalobcu, že bol ukrátený na svojich právach postupom daňových orgánov tým, že správca dane bol povinný uviesť, aké konkrétne návrhy a doklady mal žalobca predložiť správcovi dane na odstránenie pochybností o reálnosti zdaniteľného obchodu, nie je podľa názoru krajského súdu v súlade so zákonom. Daňový subjekt je povinný preukázať všetky skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, alebo ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov (§ 24 ods. 1 písm. a/ daňového poriadku), a teda nielen tie skutočnosti, na ktoré ho vyzval správca dane.

1.4 Žalobca v žalobe namietal nevyužitie inštitútu predvedenia svedka E. E., k čomu krajský súd uviedol, že z administratívneho spisu je zrejmé, že E. E. telefonoval dňa 19.03.2013 správcovi dane s tým, že je dlhodobo odcestovaný, a teda dňa 08.04.2013 sa nemôže dostaviť na Daňový úrad Trenčín. Po návrate zo zahraničia, koncom mája 2013, sa telefonicky dohodne so zamestnancom správcu dane na novom termíne podania svedeckej výpovede. E. E. sa už so správcom dane neskontoval, podľa krajského súdu je zrejmé, že sa zdržiava v zahraničí a táto skutočnosť bráni predvedeniu. Na základe uvedeného krajský súd konštatoval, že správca dane nepostupoval v rozpore so zákonom.

1.5 K námietke o nedostatočne zistenom skutkovom stave prvostupňový súd považoval za rozhodujúce, že ak medzi odberateľom a dodávateľom nie je preukázané reálne zdaniteľné plnenie a napriek tomu dodávateľ vystaví odberateľovi faktúru, jediným ekonomickým dôvodom takéhoto konania je získanie nenáležitej daňovej výhody, ktorá vo vzťahu k štátnemu rozpočtu predstavuje daňový únik. Z prvostupňového rozhodnutia ako aj z napadnutého rozhodnutia žalovaného podľa krajského súdu jednoznačne vyplýva, ktoré skutočnosti boli podkladom pre zistenie skutkového stavu, aké úvahy viedli daňové orgány pri hodnotení dôkazov a na základe akých zistení dospeli daňové orgány k právnomu záveru, že žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok na uplatnenie práva na odpočet DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2009. Splnomocnený zástupca spoločnosti Ostwerke, s.r.o., E. E. ani bývalý konateľ spoločnosti Ostwerke, s.r.o., P. F. na žiadosť správcu dane o zapožičanie dokladov spoločnosti Ostwerke, s.r.o., nereagovali a doklady správcovi dane nepredložili. E. E. sa k správcovi dane, aj napriek viacerým predvolaniam na výsluch neustanovil. Spoločnosť Ostwerke, s.r.o., sa na adrese sídla zapísaného v obchodnom registri nenachádza. Z týchto skutočností je podľa názoru krajského súdu jediný logický záver, a to, že k reálnemu zdaniteľnému plneniu uvedenému na sporných faktúrach medzi žalobcom a spoločnosťou Ostwerke, s.r.o., nedošlo. Žalobcom predložené CMR sa týkali iného zdaňovacieho obdobia a išlo o dodávky tovaru od iného dodávateľa.

1.6 Prvostupňový súd ďalej 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. o dani z pridanej hodnoty sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nespĺnenie nie je možné odpustiť, (keďže to zákon neustanovuje), ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady daňového dokladu a ani v prípade dobromyseľnosti platiteľa. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné plnenia boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre, a že prijaté služby a tovary ďalej použil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ.

1.7 Na záver krajský súd konštatoval, že v danej súdnej veci finančné orgány oboch stupňov dôvodne ustálili, že zdaniteľné plnenia neboli reálne uskutočnené, preto žalobcovi nemohlo byť priznané právo na odpočet DPH na vstupe podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty.

2.

2.1 Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce v zákonné lhůtě odvolání a navrhol, aby nejvyšší soud rozsudek Krajského soudu v Trenčíně zrušil a věc mu vrátil na další konání a rozhodnutí. Podle žalobce krajský soud porušil ustanovení § 205 ods. 2 písm. a/, c/, d/, e/, f/ O.s.p. a nedostatečně zjistil skutkový stav, protože nevykonal důkazy, které jsou potřebné na zjištění skutkového stavu.

2.2 V důvodech odvolání žalobce uvedl, že správce daně a žalovaný nesprávně posúdili rozložení důkazného břemena. Správce daně uzatvoril daňovou kontrolu rozhodnutím, bez vykonania ústneho pojednávania, kde by oboznámil daňový subjekt o svojich pochybnostiach. Žalobca predložil správcovi dane faktúry a daňové priznania, pretože mal za to, že tieto predložené listiny sú dostatočný dôkaz na uplatnenie práva na odpočet dane, na základe čoho nepovažoval za potrebné predkladať správcovi dane aj nákladné listy CMR. Tieto nákladné listy však predložil v žalobe podanej na Krajský súd v Trenčíně, ktorý podľa žalobcu nedostatočne zjistil skutkový stav a nákladné listy CMR ako dôkaz nevyhodnotil správne. Žalobca poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/1/2011 a 3Sžf/1/2010.

2.3 K tvrdeniu správcu dane a krajského soudu o tom, že celý obchod bol reťazovým obchodom, žalobca uvádza, že celý priebeh obchodu od prvého dodávateľa až k poslednému odberateľovi je zdokladovaný zisťovaním vykonaným Daňovým úradom Trenčín. Tovar síce bol dodaný v rámci reťazového obchodu, ale podľa žalobcu sa nejednalo o podvodný reťazový obchod. V tejto súvislosti poukazuje žalobca na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), ako aj na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/1/2010.

2.4 Žalobca ďalej namietal skutočnosť, že jeho odberateľom boli plnenia plne akceptované a odberatelia si uplatnili právo na odpočítanie dane podľa § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty s tým, že daň im bola odpočítaná. Žalobcovi nie je zrejmé, prečo správca dane neskúmal i ďalších účastníkov tohto obchodu a prečo následne nedošlo k postihu jeho dodávateľov a subdodávateľov, ktorí so žalobcom obchodovali a spolu s ním sa zúčastnili na reťazovom obchode.

2.5 V neposlednom rade žalobca argumentuje aj tým, že krajský súd rozhodol bez nariadenia pojednávania, čím porušil § 115a ods. 1 O.s.p.. Žalobca sa práva na verejné pojednávanie nevzdal, naopak nesúhlasil s rozhodnutím veci bez nariadenia pojednávania.

3.

3.1 Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žiadal, aby najvyšší súd rozsudok krajského soudu potvrdil ako vecne správny. Uvedl, že žalobca v podanom odvolaní uviedol tie isté námietky, ktoré už boli predmetom súdneho prieskumu na krajskom súde. Žalovaný zotrval na svojich záveroch uvedených v žalobou napadnutom rozhodnutí, ako aj v stanovisku podanom k žalobe.

4.

4.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského soudu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na úradnej tabuli soudu a na internetovej stránke najvyššieho soudu [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk), rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

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

4.3 Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zjistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že správca dane s poukazom na ustanovenie § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. neuznal

žalobcovi právo odpočítať si DPH za obdobie apríl 2009 v celkovej výške 141 468,60 € z dodávateľských faktúr od dodávateľa Ostwerke, s.r.o., so sídlom Zvolenská cesta 14, Banská Bystrica, IČO: 36 743 950, za nákup bravčového mäsa, polovičky, droby a prasiatka, a to z faktúr:

- faktúra číslo 4802009 zo dňa 1. apríla 2009, základ dane 8928,80 euro, DPH vo výške 1 696,50 €, celková suma 10 625,30 €,
- faktúra číslo 4812009 zo dňa 1. apríla 2009, základ dane 16 652,41 €, DPH vo výške 3 164 €, celková suma 19 816,41 €,
- faktúra číslo 4822009 zo dňa 1. apríla 2009, základ dane 20 769,12 €, DPH vo výške 3 946,10 €, celková suma 24 715,22 €,
- faktúra číslo 4832009 zo dňa 2. apríla 2009, základ dane 8 461,52 €, DPH vo výške 1 607,70 €, celková suma 10 069,22 €,
- faktúra číslo 4842009 zo dňa 2. apríla 2009, základ dane 32 766,14 €, DPH vo výške 6 225,60 €, celková suma 38 991,74 €,
- faktúra číslo 4852009 zo dňa 3. apríla 2009, základ dane 9 046,83 €, DPH vo výške 1 718,90 €, celková suma 10 765,73 €,
- faktúra číslo 4862009 zo dňa 5. apríla 2009, základ dane 17 360,25 €, DPH vo výške 3 298,40 €, celková suma 20 658,65 €,
- faktúra číslo 4872009 zo dňa 5. apríla 2009, základ dane 37 922,67 €, DPH vo výške 7 205,30 €, celková suma 45 027,97 €,
- faktúra číslo 4882009 zo dňa 5. apríla 2005, základ dane 28 039,27 €, DPH vo výške 5 327,50 €, celková suma 33 366,77 €,
- faktúra číslo 5322009 zo dňa 6. apríla 2009, základ dane 8 639,55 €, DPH vo výške 1 641,50 €, celková suma 10 281,05 €,
- faktúra číslo 5332009 zo dňa 7. apríla 2009, základ dane 9 935,77 €, DPH vo výške 1 887,80 €, celková suma 11 823,57 €,
- faktúra číslo 5342009 zo dňa 7. apríla 2009, základ dane 18 723,41 €, DPH vo výške 3 557,40 €, celková suma 22 280,81 €,
- faktúra číslo 5352009 zo dňa 8. apríla 2009, základ dane 13 420,07 €, DPH vo výške 3 309,80 €, celková suma 20 729,87 €,
- faktúra číslo 5362009 zo dňa 8. apríla 2009, základ dane 9 051,75 €, DPH vo výške 1 719,80 €, celková suma 10 771,55 €,
- faktúra číslo 5372009 zo dňa 9. apríla 2009, základ dane 9 023,25 €, DPH vo výške 1 714,40 €, celková suma 10 737,65 €,
- faktúra číslo 5382009 zo dňa 9. apríla 2009, základ dane 35 741,85 €, DPH vo výške 6 791 €, celková suma 42 532,85 €,
- faktúra číslo 5392009 zo dňa 10. apríla 2009, základ dane 8 858,37 €, DPH vo výške 1 683,10 €, celková suma 10 541,47 €,
- faktúra číslo 5402009 zo dňa 12. apríla 2009, základ dane 18 552,98 €, DPH vo výške 3 468,10 €, celková suma 21 721,08 €,
- faktúra číslo 5412009 zo dňa 12. apríla 2009, základ dane 34 590,28 €, DPH vo výške 6 572,20 €, celková suma 41 162,48 €,
- faktúra číslo 5522009 zo dňa 14. apríla 2009, základ dane 8 910,36 €, DPH vo výške 1 693 €, celková suma 10 630,36 €,
- faktúra číslo 5532009 zo dňa 15. apríla 2009, základ dane 9 151,65 €, DPH vo výške 1 738,80 €, celková suma 10 890,43 €,
- faktúra číslo 5542009 zo dňa 15. apríla 2009, základ dane 7 785,32 €, DPH vo výške 1 479,20 €, celková suma 9 264,52 €,
- faktúra číslo 5552009 zo dňa 16. apríla 2009, základ dane 36 515,92 €, DPH vo výške 6 938 €, celková suma 43 453,92 €,
- faktúra číslo 5562009 zo dňa 16. apríla 2009, základ dane 32 215,17 €, DPH vo výške 6 120,90 €, celková suma 38 336,07 €,
- faktúra číslo 5572009 zo dňa 19. apríla 2009, základ dane 35 784,67 €, DPH vo výške 6 799,10 €, celková suma 42 583,77 €,
- faktúra číslo 5582009 zo dňa 19. apríla 2009, základ dane 9 532,13 €, DPH vo výške 1 754,10 €,

celková suma 10 986,23 €,  
- faktúra číslo 5592009 zo dňa 20. apríla 2009, základ dane 9 229,15 €, DPH vo výške 1 753,50 €, celková suma 10 982,65 €,  
- faktúra číslo 5922009 zo dňa 21. apríla 2009, základ dane 8 803,92 €, DPH vo výške 1 672,70 €, celková suma 10 476,62 €,  
- faktúra číslo 5932009 zo dňa 22. apríla 2009, základ dane 8 532,31 €, DPH vo výške 1 621,10 €, celková suma 10 153,41 €,  
- faktúra číslo 5942009 zo dňa 22. apríla 2009, základ dane 8 534,51 €, DPH vo výške 1 621,90 €, celková suma 10 156,43 €,  
- faktúra číslo 5952009 zo dňa 23. apríla 2009, základ dane 15 935,29 €, DPH vo výške 3 027,70 €, celková suma 18 962,99 €,  
- faktúra číslo 5962009 zo dňa 23. apríla 2009, základ dane 33 950,96 €, DPH vo výške 6 450,50 €, celková suma 40 400,46 €,  
- faktúra číslo 5972009 zo dňa 24. apríla 2009, základ dane 8 828,41 €, DPH vo výške 1 677,40 €, celková suma 10 505,81 €,  
- faktúra číslo 5982009 zo dňa 26. apríla 2009, základ dane 13 350,37 €, DPH vo výške 2 536,60 €, celková suma 15 886,97 €,  
- faktúra číslo 5992009 zo dňa 26. apríla 2009, základ dane 31 894,25 €, DPH vo výške 6 059,90 €, celková suma 37 954,15 €,  
- faktúra číslo 6002009 zo dňa 26. apríla 2009, základ dane 34 384,80 €, DPH vo výške 6 533,10 €, celková suma 40 917,90 €,  
- faktúra číslo 6422009 zo dňa 27. apríla 2009, základ dane 8 037,19 €, DPH vo výške 1 527,10 €, celková suma 9 564,29 €,  
- faktúra číslo 6432009 zo dňa 28. apríla 2009, základ dane 8 033,34 €, DPH vo výške 1 526,30 €, celková suma 9 559,64 €,  
- faktúra číslo 6442009 zo dňa 29. apríla 2009, základ dane 8 480,43 €, DPH vo výške 1 611,30 €, celková suma 10 091,75 €,  
- faktúra číslo 452009 zo dňa 29. apríla 2009, základ dane 8 841,58 €, DPH vo výške 1 679,90 €, celková suma 10 521,48 €,  
- faktúra číslo 6462009 zo dňa 30. apríla 2009, základ dane 12 081,87 €, DPH vo výške 2 295,60 €, celková suma 14 377,47 €,  
- faktúra číslo 6472009 zo dňa 30. apríla 2009, základ dane 35 872,50 €, DPH vo výške 6 815,80 €, celková suma 42 688,30 €.

4.4 Za spoločnosť Ostwerke, s.r.o., konal od 14. marca 2008 do 8. júla 2010 P. F., od 8. júla 2010 do 5. augusta 2010 C. M., U. a od 6. augusta 2010 G.T.. Polícia šetrením realizovaných obchodov s bravčovým mäsom zistila, že predmetný tovar (bravčové mäso) nadobudli slovenskí predajcovia z iných členských štátov Európskej únie. Všetky slovenské subjekty boli zaregistrované ako platitelia DPH, pričom sa jedná o nastrečené spoločnosti, ktoré v skutočnosti nevykonávali žiadnu reálnu činnosť, sídla spoločností boli len formálne, konatelia spoločností boli alebo sú bezdomovci, osoby v pátraní s bohatou kriminálnou minulosťou, resp. subjekty boli prevedené na občanov Maďarska. Zodpovedné osoby za tieto subjekty nepodávali daňové priznania, nekomunikovali s príslušnými daňovými úradmi. V intrakomunitárnych dodaniach tovaru od dodávateľov z Európskej únie na Slovensko pochybnosti nie sú, za to závažné pochybnosti sú v deklarovaných nadobúdateľoch tovaru z Česka. Na základe faktúr, ktoré mali vystaviť nadobúdatelia (Ostwerke, s.r.o., a iné spoločnosti) si uplatnili odpočítanie dane viaceré daňové subjekty na Slovensku. Miestnym zisťovaním na adrese sídla spoločnosti Ostwerke, s.r.o., bolo preverené, že spoločnosť sa nenachádza na adrese sídla uvedenej v obchodnom registri, a ani na žiadnej z budov nachádzajúcich sa na Zvolenskej ceste 14, Banská Bystrica nemá označené sídlo. Na žiadosť správcu dane o zapožičanie účtovných dokladov (ktorá žiadosť bola doručená splnomocnenému zástupcovi spoločnosti E. E. dňa 13.11.2012) spoločnosť Ostwerke, s.r.o. a ani jej splnomocnený zástupca nereagovali, požadované doklady správcovi dane nepredložili, a to ani na opakovanú žiadosť. Príslušný správca dane určoval u spoločnosti Ostwerke, s.r.o. daň podľa pomôcok na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január - marec 2009, september 2009 a február 2010 a taktiež i na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2009, nakoľko spoločnosť

Ostwerke, s.r.o. nepredložila doklady pri výkone daňových kontrol. Spoločnosť Ostwerke, s.r.o. podala posledné daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2011, pričom v daňových priznaniach za zdaňovacie obdobia január - apríl 2011 spoločnosť Ostwerke, s.r.o., uviedla, že jej v uvedených obdobiach nevznikla daňová povinnosť ani nárok na odpočítanie dane.

4.5 Spoločnosť Ostwerke, s.r.o., si neplnila svoje povinnosti tak ako ukladá § 3 ods. 8 daňového poriadku, podľa ktorého právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d/ pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane. Správca dane predvolával opakovane na výsluch splnomocneného zástupcu spoločnosti Ostwerke, s.r.o., E. E., ktoré zásielky si menovaný prevzal dňa 4. februára 2013, a dňa 8. marca 2013, na výsluch sa však nedostavil. Správca dane predvolával opakovane na výsluch i bývalého konateľa spoločnosti Ostwerke, s.r.o., P. F., ktoré zásielky sa vrátili správcovi dane s poznámkou „adresát neznámy“. Dňa 19. marca 2013 sa splnomocnený zástupca spoločnosti Ostwerke, s.r.o., E. E. telefonicky skontaktoval so správcom dane, pričom uviedol, že dňa 8. apríla 2013 sa nemôže dostaviť na Daňový úrad Trenčín, nakoľko je dlhodobo odcestovaný v zahraničí, prisľúbil však, že koncom mája telefonicky potvrdí správcovi dane návrat a zároveň dohodne so zamestnancom správcu dane termín. E. E. v telefonickom rozhovore ďalej správcovi dane oznámil, že doklady spoločnosti Ostwerke, s.r.o., nemá a že konateľ spoločnosti Ostwerke, s.r.o., zomrel. E. E. sa už viac so správcom dane neskontaktoval.

4.6 V zmysle ustanovenia § 20 ods. 2 a 3 daňového poriadku využil správca dane inštitút predvedenia útvarom Policajného zboru a bývalý konateľ spoločnosti Ostwerke, s.r.o., P. F. bol dňa 14. marca 2013 predvedený na Daňový úrad Trenčín, kde pred správcom dane P. F. uviedol, že má k dispozícii protokol o odovzdaní dokladov novému konateľovi spoločnosti Ostwerke, s.r.o. a predloží ho správcovi dane do 22. marca 2013, čo však P. F. neučinil.

4.7 Bývalému konateľovi spoločnosti Ostwerke, s.r.o., P. F. boli na pojednávaní dňa 14.03.2013 predložené na nahliadnutie dodávateľské faktúry za obdobie rokov 2009 a 2010. Pred správcom dane bývalý konateľ potvrdil, že žalobcovi ako odberateľovi vystavil a podpísal iba niektoré z predložených faktúr. Ako však vyplýva zo zápisnice správcu dane o ústnom pojednávaní zo dňa 14.03.2013, č. 930101/5/983383/2013 medzi faktúrami, ktorých vystavenie a podpísanie P. F. pred správcom dane potvrdil a medzi faktúrami, ktoré sú predmetom v súdnej veci sa nenachádza žiadna zhoda, nakoľko medzi faktúrami, ktorých vystavenie a podpísanie potvrdil P. F. absentujú faktúra za obdobie apríl 2009. Vystavenie všetkých sporných faktúr, ktoré sú predmetom tohto konania, P. F., ktorý bol konateľom spoločnosti Ostwerke, s.r.o., v rozhodnom období, apríl 2009, pre žalobcu nepotvrdil.

4.8 Zmluvy na dodávky tovaru - mäsa medzi spoločnosťou Ostwerke, s.r.o., a žalobcom uzatváral P. F. s konateľom žalobcu, s pánom T.. Faktúry za dodaný tovar spoločnosťou Ostwerke, s.r.o., boli doručené žalobcovi poštou, k ukončeniu spolupráce so žalobcom, ktorá bola ukončená v septembri 2010, sa P. F. nevyjadril.

4.9 Tovarom deklarovaným na faktúrach bolo mäso, ktoré spoločnosť Ostwerke, s.r.o., kupovala od dodávateľov z Českej republiky. Dodávateľmi boli Mäsokombinát Makovec, Mäsokombinát Kostelec na Hané, bitúnok Bučovice. Podľa vyjadrení P. F. dodávky mäsa sa vozili v chladiacich kamiónoch od českého dodávateľa, prepravcov však osobne nevybavoval, osobne nevybavoval ani tieto dodávky, nevedel ani uviesť, kto ich vybavoval, ani kde sa presne vykladalo, dokonca nevedel, kto objednal prepravu a kto dodávky mäsa prepravoval, a ani kde skončila preprava tovaru. P. F. nevedel, ako prebiehala manipulácia s tovarom - mäsom, kto tovar - mäso zo strany spoločnosti Ostwerke, s.r.o., odovzdával a kto zo strany platiteľa tovar preberal. P. F. však tvrdil, že bol pri nakládke a vykládke, ale nepamätá si, kde sa presne vykladalo, pričom spoločnosť Ostwerke, s.r.o., neznášala náklady na prepravu. Faktúry boli uhrádzané prevodom na účet, P. F. osobne robil úhrady dodávateľských faktúr.

4.10 Skutkový stav žalovaný právne posúdil podľa § 49 ods. 1, 2, § 51 ods. 1 zákona o DPH, rovnako ako správca dane v prvostupňovom rozhodnutí. S odkazom na to, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a

je v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH, žalovaný rozhodol vo veci tak, ako je uvedené vo výroku žalobou napadnutého rozhodnutia.

4.11 Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty, v znení účinnom v čase vydania napadnutého rozhodnutia (ďalej len ako „zákon o DPH“), predmetom dane je

- a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- b) poskytnutie služby (ďalej len "dodanie služby") za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len „členský štát“),
- d) dovoz tovaru do tuzemska.

4.12 Podľa § 8 ods. 1 zákona o DPH dodaním tovaru je

- a) prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí,
- b) dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy,
- c) odovzdanie tovaru na základe nájomnej zmluvy, podľa ktorej sa vlastníctvo k predmetu nájomnej zmluvy nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky.

4.13 Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

4.14 Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH 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.

4.15 Podľa § 51 ods. 1 zákona o DPH, Právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

- a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71,
- b) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b/ je daň uvedená v záznamoch podľa § 70,
- c) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c/ má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu,
- d) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d/ má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

4.16 Podľa § 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v znení účinnom v čase vydania napadnutého rozhodnutia (ďalej len ako „daňový poriadok“), správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

4.17 Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe

daní vyšlo najavo.

4.18 Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre vyrubenie alebo vybratie dane.

4.19 Podľa § 24 ods. 1 písm. a/ a c/ daňového poriadku daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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

4.21 Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

4.22 Odvolací súd vyhodnotil rozsah a dôvody odvolania vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu, ako aj s CMR predloženými v konaní pred krajským súdom a dospel k záveru, že rozsudok krajského súdu je vecne správny.

4.23 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, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

4.24 Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav vecí čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

4.25 Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia 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, 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 nepreukáže 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 vykonávajúcom 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.

4.26 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“.

4.27 Z citovaných ustanovení daňového poriadku, ako aj z rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, či Ústavného súdu Slovenskej republiky má najvyšší súd za to, že dôkazné bremeno v daňovom konaní zaťažuje primárne daňový subjekt.

4.28 V správnom súdnictve súd v zásade už dokazovanie nevykonáva, úlohou súdu v správnom súdnictve nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu, ale preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí.

4.29 Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá pre správcu dane v daňovom konaní ustanovuje povinnosť postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi. V zmysle zásady súčinnosti správcu dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov, podľa ktorej 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.

4.30 Záverom odvolací súd konštatuje, že bolo nesporne povinnosťou žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočet DPH. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniiteľné obchody boli reálne uskutočnené. Konateľ dodávateľa žalobcu, t.j. spoločnosti Ostwerke, s.r.o. (P. F.), vo svojej svedeckej výpovedi pred správcou dane dňa 14.03.2013 uviedol, že len niektoré faktúry z predložených vystavil a zahrnul do účtovníctva. Faktúry z mesiaca apríl 2009 sa v zozname faktúr vystavených a odsúhlasených konateľom spoločnosti Ostwerke, s.r.o., nenachádzajú.

4.31 Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu potvrdil podľa § 219 ods. 1 a 2 O.s.p..

4.32 Ak odvolací súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie finančného orgánu v medziach žaloby nie je v súlade so zákonom a súd prvého stupňa žalobu zamietol, môže rozsudok súdu prvého stupňa zmeniť tak, že zruší rozhodnutie správneho orgánu a vráti vec žalovanému správneho orgánu na ďalšie konanie. Inak o odvolaní rozhodne spôsobom podľa § 219 až 221 tohto zákona (§ 250ja ods. 3 O.s.p.).

4.33 Pokiaľ ide o námietku žalobcu, že krajský súd rozhodol bez nariadenia pojednávania, čím porušil § 115a O.s.p., žalobca nesprávne poukazuje na § 115a O.s.p., pretože v správnom súdnictve sa postupuje podľa piatej časti O.s.p. a iba v prípade, že konkrétna otázka nie je upravená v piatej časti O.s.p., použijú sa primerane ustanovenia prvej, druhej, tretej a štvrtej časti O.s.p. (§ 246c ods. 1 O.s.p.).

4.34 Podľa § 250f ods. 2 O.s.p. súd môže vyzvať účastníka, aby sa vyjadril k prejednávaniu veci bez

nariadenia pojednávania do 15 dní od doručenia výzvy. Súd môže k výzve pripojiť doložku, že ak sa účastník v určitej lehote nevyjadrí, bude sa predpokladať, že nemá námietky.

4.35 Krajský súd v Trenčíne výzvou zo dňa 03.02.2014 (č. I. 55 súdneho spisu) vyzval žalobcu, aby sa vyjadril, či súhlasí s prejednaním veci bez pojednávania podľa § 250f ods. 2 O.s.p. s poučením, že ak sa v určitej lehote 15 dní nevyjadrí, bude sa predpokladať, že nemá námietky. Predmetná výzva bola právnomu zástupcovi žalobcu doručená dňa 11.02.2014, no žalobca sa k výzve nevyjadril v stanovenej lehote a teda krajský súd mal správne za to, že žalobca nemá námietky k prejednaniu veci bez nariadenia pojednávania. Rozhodnutím veci bez nariadenia pojednávania teda nedošlo k porušeniu práv žalobcu, keďže ide o vec prejednávanú podľa druhej hlavy piatej časti O.s.p. v režime správneho súdnictva.

4.36 O náhrade trov konania rozhodol odvolací súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p., § 224 ods. 1, 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý nebol v konaní úspešný, nepriznal náhradu trov konania proti žalovanému.

4.37 Úspešnému žalobcovi je priznaná náhrada uplatnených a účelne vynaložených trov konania podľa § 246c ods. 1 O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p.

4.38 Podľa § 492 ods. 2 zákona Národnej rady SR č. 162/2015 Z.z. (Správny súdny poriadok), odvolacie konania podľa piatej časti O.s.p. začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov. V tomto prípade začalo konanie pred 1. júlom 2016, najvyšší súd preto vec dokončil podľa ustanovenia O.s.p.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.