

|                            |                                |
|----------------------------|--------------------------------|
| Súd:                       | Najvyšší súd SR                |
| Spisová značka:            | 8Sžf/13/2014                   |
| Identifikačné číslo spisu: | 7013201054                     |
| Dátum vydania rozhodnutia: | 22.10.2015                     |
| Meno a priezvisko:         | JUDr. Jaroslava Fúrová         |
| Funkcia:                   | sudca                          |
| ECLI:                      | ECLI:SK:NSSR:2015:7013201054.1 |

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a Mgr. Petra Melichera, v právnej veci žalobcu: ŽELEZO STAVEBNINY s.r.o., Holubyho 31, Košice, IČO: 45 522 855, zastúpeného JUDr. Gabrielou Čechovou, advokátkou so sídlom Štúrova 7, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100303/1/38015-244308/2013/5309 zo dňa 21. mája 2013, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/175/2013 - 56 zo dňa 13. novembra 2013, jednohlasne, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/175/2013 - 56 zo dňa 13. novembra 2013, p o t v r d z u j e .

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

### Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom krajský súd ako nedôvodnú zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100303/1/38015-244308/2013/5309 zo dňa 21.05.2013, ktorým potvrdil dodatočný daňový výmer Daňového úradu Košice č. 9800404/5/237879/2013 zo dňa 25.01.2013 o znížení nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie II. štvrtroku 2010 zo sumy 23 705,25 € na sumu 2547,95 €.

Krajský súd poukázal, že tovar od maďarskej spoločnosti THYSENKRUP FERROGLOBUS ZRT, ktorý mal byť dodaný spoločnosti JT Corporation, s.r.o., prebral Ing. B., pretože tovar bol určený pre jeho spoločnosť. Z uvedeného bolo zrejmé, že tento tovar nemohla nadobudnúť spoločnosť JT Corporation, s.r.o., ktorá mala následne tovar dodať spoločnosti DOCS TRADE s.r.o. Skutočnosť, že spoločnosť JT Corporation s.r.o. žiadnu betonársku oceľ, ktorá mala byť predmetom dodávky pre spoločnosť DOCS TRADE s.r.o., nekupovala, ani za ňu neplatila, čo bolo preukázané výpoveďou

konateľ spoločnosti JT Corporation s.r.o. p. O. J., ktorý uviedol, že žiadna osoba nebola splnomocnená zastupovaním spoločnosti, na predložených faktúrach sa nenachádza jeho podpis a pečiatku uvedenú na faktúrach nepoužíva. Pán J. rovnako uviedol, že betonársku oceľ uvedenú na faktúrach nekúpil na Slovensku ani v zahraničí; daňové priznania podával osobne, avšak v zdaňovacom období jún 2010 predložené faktúry do daňového priznania nezahrnul. Zo svedeckej výpovede p. X. D. bolo zrejmé, že úhrada za tovar od spoločnosti THYSENKRUP FERROGLOBUS ZRT, ktorý mala nadobudnúť spoločnosť JT Corporation s.r.o., bola vykonaná z prostriedkov p. B., teda nie z prostriedkov spoločnosti JT Corporation s.r.o. V konaní tak nebolo preukázané, že betonársku oceľ od spoločnosti THYSENKRUP FERROGLOBUS ZRT nadobudla spoločnosť JT Corporation s.r.o., preto nemohol byť tento tovar zároveň dodaný od spoločnosti JT Corporation s.r.o. spoločnosti DOCS TRADE s.r.o., ktorý mal byť dodávateľom žalobcu.

Vo vzťahu k rámcovej zmluve o obchodnej spolupráci s maďarským odberateľom žalobcu, krajský súd poukázal, že z uzatvorenej rámcovej zmluvy nemôže byť preukázaná reálna dodávka tovaru. Osoba, ktorá rámcovú zmluvu podpísala, p. U. P., bol za spoločnosť ZONDER TRADE KERESKEDELMİ KFT splnomocnený len na preberanie pošty, a teda nemohol uvedenú spoločnosť zastupovať navonok a zaväzovať ju k právam a povinnostiam. Spochybnenie intrakomunitárneho dodania tovaru správcom dane vo vzťahu k maďarským odberateľom vyplývalo zo skutočnosti, že žalobca žiadnym spôsobom nepreukázal, že dodal tovar zdaniteľným osobám v inom členskom štáte, nakoľko nepredložil platné vyhlásenia odberateľa alebo ním poverených osôb, že tovar prepravili do iného členského štátu, čím nesplnil zákonnú podmienku oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 1, ods. 5 písm. c/ zákona o DPH. V tejto súvislosti krajský súd poukázal, že z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že obe maďarské spoločnosti (odberatelia žalobcu) nevykonávajú ekonomickú činnosť, nezdržujú sa v mieste sídla a nemajú žiadnu prevádzku, ani skladové priestory. V mieste registračnej adresy spoločnosti ZONDER TRADE KERESKEDELMİ KFT, žije p. J., ktorý vlastní byt od r. 2009, o spoločnosti nikdy nepočul; jediný vlastník a riaditeľ spoločnosti GYENES EXPORT IMPORT KFT, J. M. zomrel 06.06.2010, teda v čase, kedy sa mali uskutočniť obchody medzi žalobcom a touto firmou bol už mŕtvy. Napriek tejto skutočnosti faktúry, dodacie listy k faktúram, CMR doklady a vyhlásenia odberateľa, ktoré daňový subjekt predložil ku kontrole, boli potvrdené podpisom a pečiatkou spoločnosti GYENES EXPORT IMPORT KFT. Z uvedeného mal krajský súd za zrejmé, že žalobca nemohol dodať tovar uvedeným odberateľom.

Ako nedôvodnú vyhodnotil krajský súd aj námietku týkajúcu sa porušenia procesných práv žalobcu výsluchom konateľa spoločnosti JT Corporation s.r.o. bez možnosti klásť svedkovi otázky. Zo zápisnice Daňového úradu Martin č. 666/320/45001/2011/Peca zo dňa 08.06.2011 vyplýva, že konateľ spoločnosti nebol vypočutý ako svedok, pretože uvedená zápisnica bola spísaná s daňovým subjektom JT Corporation s.r.o., za ktorú len konal konateľ. Pán O. J. bol v zmysle § 6 ods. 1 zákona o správe daní účastníkom daňového konania pri ústnom pojednávaní, ktoré vykonal dožiadaný Daňový úrad Martin. Keďže p. J. nebol vypočutý ako svedok, nemohlo byť porušené právo daňového subjektu v zmysle § 15 ods. 5 písm. e/ zákona o správe daní.

Pokiaľ žalobca namietal, že neboli vypočutí zamestnanci spoločnosti VOMEX s.r.o., spoločnosti FEROSTAV s.r.o. a majiteľ prepravnej spoločnosti, ktorí mali zabezpečiť manipuláciu a prepravu tovaru a spoznanie obchodného partnera z Maďarska, krajský súd poukázal, že správca dane na základe preverenia písomných dokladov preukázal, že k intrakomunitárnemu dodaniu tovaru maďarským dodávateľom nedošlo, a preto ani navrhnutým vypočutím týchto osôb, by žalobca relevantným spôsobom nemohol preukázať, že tovar vyložený v priestoroch spoločnosti VOMEX s.r.o., v areáli FERONY Slovakia a.s. bol ten konkrétny tovar, ktorý bol fakturovaný spoločnosťou DOCS TRADE s.r.o. a že presne tento tovar bol dodaný žalobcom späť do Maďarska; rovnako by žalobca nevyvrátil doplnením dokazovania spochybnenie pôvodných dôkazov vykonaných správcom dane. § 29 ods. 2 zákona o správe daní dáva správcovi dane zákonné právo, ale aj povinnosť podľa okolností prípadu a výsledkov dosiaľ vykonaného dokazovania voľiť v rámci výkonu daňovej kontroly ďalšie možnosti uplatnenia dôkazných prostriedkov, až pokiaľ sa nevytlúči pochybnosť vo vzťahu k preukázaniu jednotlivých účtovných operácií rozhodných pre preukázanie zdaniteľného plnenia. Správca dane spochybnil reálnu existenciu tovaru nakúpeného žalobcom od spoločnosti DOCS TRADE s.r.o. a rovnako preukázal, že zo strany žalobcu nedošlo k intrakomunitárnym dodávkam tovaru uvedeným na vyšších faktúrach pre maďarské spoločnosti. Krajský súd zdôraznil, že v súlade so zásadou objektívnej

pravdy, správca dane nie je povinný viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže tvrdenia daňového subjektu.

Vo vzťahu k namietanej arbitrárnosti napadnutých rozhodnutí krajský súd uviedol, že správne orgány pri hodnotení skutkového stavu vychádzali zo základných zásad daňového konania, vykonali dokazovanie smerujúce k prevereniu a získaniu dôkazov o tom, či fakturovaný tovar bol prijatý od spoločnosti DOCS TRADE s.r.o. a následne predaný do Maďarska, a či údaje uvedené na faktúre odrážajú skutočnosti tak, ako nastali. Správca dane dostatočne zistil skutkový stav, jednotlivé dôkazy hodnotil podľa svojej úvahy, a to každý jednotlivo ako aj v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadal na všetko, čo vyšlo v konaní najavo. Týmto zákonným postupom dospeli správne orgány k záveru, že žalobca počas daňovej kontroly nepreukázal reálnu existenciu tovaru nakúpeného od spoločnosti DOCS TRADE s.r.o. a nepreukázal ani jeho použitie na dodávky tovaru ako platiteľ. Obchodná činnosť, ktorú žalobca prezentoval došlými faktúrami od dodávateľa DOCS TRADE s.r.o. a vyšlými faktúrami pre dodávateľov ZONDER TRADE KERESKEDELMİ KFT a GYENES EXPORT - IMPORT KFT nebola reálnou ekonomickou činnosťou tak, ako je definovaná v zákone o DPH a aká je obvyklá v obchodnom styku. O trovách konania rozhodol krajský súd tak, že žalobcovi ich náhradu nepriznal, keďže v konaní nemal úspech.

Proti predmetnému rozsudku podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie domáhajúc sa jeho zmeny tak, že odvolací súd napadnuté správne rozhodnutie zruší, vec vráti žalovanému na ďalšie konanie a zároveň ho zaviazne k náhrade trov konania.

Uviedol, že daňové orgány ako aj krajský súd vychádzali zo skutočností, ktoré sa týkali iného daňového subjektu a za ktoré zodpovedá iný daňový subjekt. V zásade nie je možné spravodlivo žiadať, aby daňový subjekt sledoval a kontroloval obstarávací procesy tovarov u dodávateľa svojho dodávateľa pred dodaním tovaru. Žalobca disponuje dokladmi, ktorými bol povinný disponovať, avšak v žiadnom prípade nezodpovedá a nemôže zodpovedať za obchodnozáväzkové vzťahy svojich dodávateľov a ich subdodávateľov, pretože by šlo o nespravodlivo rozložené dôkazné bremeno. Rozsah dôkazného bremena nie je možné ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie akýchkoľvek skutočností, teda aj týkajúcich sa iného subjektu. Žalobca neuzatváral žiadne obchodné transakcie so subdodávateľmi svojho dodávateľa. V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozsudok SDEÚ v spojených veciach C-354/03, C-355/03, C-484/03.

Fyzické dodanie tovaru do areálu spoločnosti FERONA SLOVAKIA a.s. potvrdil konateľ dodávateľa p. B., čo nespochybnil ani konajúci súd. Vstup do areálu je monitorovaný, vozidlá sú pri výjazde a prízjazde vážené; z vážneho lístku pri každej dodávateľskej faktúre je zrejma váha vozidla pri vstupe do areálu cez bránu, výjazd vozidla s vážením, rozdiel vo váhe, režim obchodu, EČ vozidla, meno vodiča, meno majiteľa auta, obsah vozidla, meno pracovníka, ktorý realizoval nakládku a vykládku tovaru. Daňový subjekt predložil doklady o úradnom vážení všetkých automobilov, pričom skutočnosť, že sa jednalo o tovar deklarovaný na faktúrach potvrdil konateľ dodávateľa a tiež pracovník firmy VOMEX, p. D., ktorý bol pri dodávke od dodávateľa a tiež pri nakládke pre odberateľov. Daňový subjekt pre verifikáciu svojich tvrdení a objektívneho zistenia skutkového stavu navrhoval vyžiadať knihu dochádzky a zistiť, ktorí konkrétni pracovníci boli prítomní pri nakládke a vykládke kamiónov, čo je zistiteľné podľa vážnych listov a údajov tam uvedených. Žalobca tiež namietal nevypočutie p. Z. S., zamestnanca spoločnosti FEROSTAV, prostredníctvom ktorého žalobca spoznal obchodného partnera z Maďarska a ktorý bol odberateľom tovaru, nevypočutie majiteľa prepravnej spoločnosti a rovnako p. D., vedúceho pracovníka vo firme VOMEX s.r.o. Napriek skutočnosti, že žalobca disponoval existenciou materiálneho plnenia, faktúrami, ich prílohami, vážnymi lístkami, cenou dodaných služieb, vyjadrením dodávateľa o dodaní služieb, vyjadrením maďarského štátneho orgánu o potvrdení dodávky maďarskou spoločnosťou pre spoločnosť JT Corporation s.r.o., daňovým orgánom postačovalo len vyjadrenie konateľa spoločnosti JT Corporation s.r.o., p. O. J. o nedodaní tovaru, ktorý je vo výkone trestu odňatia slobody. Aj napriek tomu, že tento výsluch bol realizovaný v ústave na výkon trestu odňatia slobody, mal byť zachovaný postup, ktorý umožňuje a upravuje procesný predpis upravujúci výsluch osôb umiestnených v ústave na výkon trestu odňatia slobody. Pokiaľ nebolo umožnené účastníkom konania klásť v predmetnej veci svedkovi otázky, a to za účelom odstránenia rozpornosti v tvrdeniach o dodaní tovaru splnomocneným zástupcom, ktorého tvrdenie bolo umocnené stanoviskom maďarskej daňovej správy a konfrontovať ho ohľadne udelenia plnomocenstva pre p. Mgr. D. pre nakladanie s bankovým účtom

spoločnosti, bolo povinnosťou správcu dane, ak sa jednalo o dôkaz, na základe ktorého bolo spochybnené fyzické dodanie tovaru pre žalobcu, požiadať o znalecké dokazovanie z oblasti písomoznactva na udelenom plnomocenstve pre p. Mgr. D.. Metóda produkovania tohto dôkazu je nezákonná a neúčinná a nemožno o ňu oprieť žiadne relevantné skutkové a právne závery, pretože zo strany daňového orgánu sa jednalo o nesprávne posúdenie rozloženia dôkazného bremena. Daňové orgány žalobcu zaťažili nespravodlivo rozloženým dôkazným bremenom konštatovaním, že nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia pri dodávkach tovaru od spoločnosti DOCS TRADE s.r.o., pretože nevedel preukázať dodanie tovaru svojmu dodávateľovi jeho dodávateľom. Bez podrobného vypočutia konateľa spoločnosti DOCS TRADE s.r.o. vzniká otázka, aký tovar bol zo strany tejto spoločnosti dodávaný žalobcovi.

Vo vzťahu k maďarskému odberateľovi žalobca poukázal, že predložil písomné potvrdenie telefonickej objednávky, overenie platnosti IČ DPH, vyšlé faktúry, dodacie listy opatrené pečiatkou, dátumom a podpisom dodávateľa s príslušnými náležitosťami, prehlásenie odberateľa, že tovar odobral od žalobcu a prepravu si zabezpečoval sám, pričom žalobca si zabezpečil aj CMR k tejto preprave, podrobný popis pohybu vozidiel z areálu FERONA Slovakia a.s., kde sa tovar nakladal na autá prepravnej spoločnosti pre maďarského odberateľa s uvedením mena vodiča, EČ vozidla, majiteľa auta, váhy vozidla, t.j. výjazd a príjazd auta s vážením, vstup auta cez bránu, rozdiel váhy vozidla, hmotnosť, opatrené pečiatkou a podpisom zodpovedného pracovníka FERONY Slovakia a.s.

Daňové orgány zároveň neuviedli bližšie dôvody, pre ktoré bolo spochybnené ním predložené čestné vyhlásenie o preprave tovaru do iného členského štátu. Pokiaľ tento doklad nebol postačujúci, nemožno pri žalobcom uvádzaných ostatných skutočnostiach (predložené CMR, uvedenie názvu prepravnej spoločnosti, EČ vozidiel, označenie miesta určenia) konštatovať, že tovar nebol vyvezený mimo územia SR. Žalobca preukázal, že jeho transakcie s obchodnými partnermi majú racionálny ekonomický dôvod, predložil doklady, ktoré sledovali a kontrolovali procesy tovaru jeho dodávateľa a subdodávateľa, čo nebolo ani spravodlivé od neho žiadať, aby týmito dokladmi disponoval. Nie je zrejmé, v akom rozsahu by mal daňový subjekt zabezpečovať dôkazy o existencii plnenia, keď správca dane spochybnil jeho tvrdenia, a to práve z dôvodu dokazovania vykonaného v rozpore s § 2, § 15, § 29 zákona o správe daní.

Záver daňových orgánov, že žalobca nesplnil podmienky na uplatnenie nároku na odpočítanie dane podľa § 49 zákona o DPH považoval žalobca bez doplnenia dokazovania za predčasný. Daňové orgány nerešpektovali návrhy žalobcu na doplnenie dokazovania a nevykonali dokazovanie vo vzťahu k tvrdeniam žalobcu a najmä vo vzťahu k prevereniu dodávok cez prepravné spoločnosti, komu, kde, pre koho, aký druh tovaru, kto ho preberal a v koho mene, miesto určenia. Rovnako bez povšimnutia ostalo potvrdenie maďarskej daňovej správy, že spoločnosť THYSSENKRUP FERROGLOBUS ZRT vystavila 13 faktúr za dodávku a prepravu tovaru pre žalobcu, teda nebola spochybnená materiálna existencia plnenia. Konajúce orgány ako ani krajský súd sa nezaoberali otázkou prepravy tovaru, čím by bola odstránená pochybnosť, kto v tomto reťazci sa dopustil protiprávneho konania, ak spoločnosť DOCS TRADE s.r.o., ktorej zdaniteľné plnenia z týchto tovarov boli predmetom zisťovania správcu dane a rozpornosť tejto skutočnosti konštatovaná nebola. Krajský súd sa nedostatočne zaoberal namietanými nedostatkami v dokazovaní a neprihliadal k nim, v zmysle úplnosti a komplexnosti svojho rozhodovania, ktoré by nevzbudzovalo pochybnosti a premisy zvolené v rozhodnutí, rovnako aj závery, ku ktorým prvostupňový súd dospel, mali byť racionálne, presvedčivé a spravodlivé. Napadnutým rozsudkom krajského súdu došlo k odopretiu spravodlivosti a práva na riadny a spravodlivý proces v zmysle čl. 46 Ústavy SR a čl. 6 ods. 1 Dohovoru.

Žalovaný sa k podanému odvolaniu vyjadril tak, že navrhol napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť.

Uviedol, že žalobca nepredložil dôkazy preukazujúce reálnosť zdaniteľných obchodov, nepreukázal vznik daňovej povinnosti z deklarovaných zdaniteľných obchodov predložením relevantných dôkazov o tom, že sa obchod deklarovaný na faktúrach uskutočnil, že tovar platiteľ reálne nadobudol, prišlo k fyzickému dodaniu tovaru a nadobudnutiu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom. Samotná existencia faktúr a ich zaúčtovanie a zaevidovanie v účtovníctve a záznamoch DPH ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých tovarov v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH. Žalobca nepreukázal reálnu existenciu tovaru nakúpeného od dodávateľa DOCS TRADE s.r.o. a ani

použitie tohto tovaru na dodávky tovaru ako platiteľ. Žalobcom prezentovaná obchodná činnosť nebola reálnou ekonomickou činnosťou, ale bola prispôbená na splnenie účelu konania, ktorým bolo čerpanie nadmerných odpočtov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 OSP) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania v zmysle § 250ja ods. 2, § 214 ods. 2 OSP s tým, že termín verejného vyhlásenia rozsudku 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 dňa 22.10.2015 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP).

Zákon o správe daní v ustanovení § 2 zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z týchto zásad je zásada zákonnosti. Podľa citovaného ustanovenia pri správe daní postupuje správca dane v konaní o daniach v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chráni záujmy štátu a obcí a dbá pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených na daňovom konaní.

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

Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní, 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.

Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní, 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.

Podľa § 7 ods. 1 zákona o správe daní, každý je povinný vypovedať na účely správy dane ako svedok o dôležitých okolnostiach, ak sú mu známe; musí vypovedať pravdivo a nič nesmie zamlčať. Výpoveď môže byť podaná písomne alebo ústne. Správca dane môže svedkovi uložiť povinnosť, aby sa dostavil osobne a vypovedal ako svedok.

Podľa § 15 ods. 5 zákona o správe daní, daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo

- a) na predloženie služobného preukazu zamestnancom správcu dane a písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly,
- b) byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami,
- c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety,
- d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu,
- e) klásť svedkom a znalcom otázku pri ústnom pojednávaní,
- f) vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim,
- g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

Podľa § 29 ods. 1, 2 zákona o správe daní, 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.

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní, 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 o správe daní, 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.

Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

Podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH, platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4. Platiteľ je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry, a

- a) ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ inou osobou, prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia,
- b) ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, písomným potvrdením prijatia tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou,
- c) ak prepravu tovaru vykoná odberateľ, písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu,
- d) inými dokladmi, ako napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar.

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

Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, platiteľ môže odpočítat 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 odpočítat daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Predmetom súdneho prieskumu je zákonnosť rozhodnutia žalovaného č. 1100303/1/38015-244308/2013/5309 zo dňa 21.05.2013, ktorým potvrdil dodatočný daňový výmer Daňového úradu Košice č. 9800404/5/237879/2013 zo dňa 25.01.2013 o znížení nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie II. štvrtroku 2010 zo sumy 23 705,25 € na sumu 2547,95 €, keď nebola žalobcom preukázaná reálna existencia tovaru a použitie tohto tovaru na dodávky tovarov ako platiteľ.

Žalobca v podanom odvolaní neuviedol žiadne relevantné argumenty, pre ktoré by bolo potrebné dospieť záveru o nesprávnosti právneho záveru krajského súdu. Krajský súd sa dostatočným a náležitým spôsobom vysporiadal s obsahom žaloby, pričom s jeho právnym posúdením veci sa stotožnil aj odvolací súd. Správne orgány vykonali vo veci dostatočné dokazovanie, čo je zrejmé z pripojeného administratívneho spisu, pričom z vykonaného dokazovania vyplýva, že k dodaniu tovaru nedošlo tak, ako to bolo deklarované v predložených faktúrach, pretože sa nepreukázala jeho reálna existencia a zároveň žalobca nepreukázal dodanie tovaru do Maďarska. Rozsiahle dokazovanie vykonané správcom dane v danom prípade spochybnilo, že s deklarovaným tovarom sa reálne obchodovalo v obchodnom

režazci popísanom v odôvodnení rozhodnutia žalovaného.

Pokiaľ žalobca namietal porušenie jeho procesných práv vypočutím p. O. J. bez možnosti kľásť svedkovi otázky, odvolací súd poukazuje na to, že pri súdnom prieskume platí zásada, že rozhodnutia správnych orgánov sa nezrušujú pre to, aby sa formálne zopakoval procesný postup, hoci to nemôže priniesť účastníkovi priaznivejší výsledok, ktorý by vyplynul z tvrdení predložených žalobcom.

Podľa odvolacieho súdu opakované vypočutie p. O. J. za účasti žalobcu, by nemohlo zvrátiť rozhodnutie správcu dane a žalovaného a priznať žalobcovi vznik nároku na vrátenie nadmerného odpočtu z predmetných faktúr. V konaní totiž nebolo preukázané, že tovar, ktorý mal byť žalobcovi dodaný, žalobca použil na dodávky tovaru do Maďarska. Z vykonaného dokazovania je totiž nepochybné, a túto skutočnosť nijak nevyvrátil ani žalobca, že pokiaľ sa jednalo o odberateľské spoločnosti, v mieste registračnej adresy spoločnosti ZONDER TRADE KERESKEDELMI KFT, žije p. J., ktorý vlastní byt od r. 2009, o spoločnosti nikdy nepočul; jediný vlastník a riaditeľ spoločnosti GYENES EXPORT IMPORT KFT, J. M. zomrel 06.06.2010, teda v čase, kedy sa mali uskutočniť obchody medzi žalobcom a touto firmou bol už mŕtvy. Ani opakované vypočutie p. O. J., či prípadné doplnenie dokazovania v žalobcom navrhovanom smere, by tak nemohlo mať vplyv na nepreukázanie dodania tovaru s prechodom práva nakladať s tovarom ako vlastník týmto spoločnostiam.

Doplnenie dokazovania, tak ako ho navrhoval žalobca, by nemalo žiaden vplyv na splnenie podmienok pre priznanie nadmerného odpočtu vyplývajúcich z § 49 zákona o DPH. Skutočnosť, že v areáli FERONY Slovakia s.r.o. sa manipulovalo s betonárskou oceľou, automaticky neznamená, že sa jedná práve o tovar uvedený na dotknutých dodávateľských faktúrach a že tento tovar bol dodaný v rámci obchodného režazca, tak ako to bolo deklarované v predložených faktúrach. Rovnako prípadné preukázanie tejto skutočnosti nemá vplyv na závery o nepreukázaní dodania tovaru a nesplnení podmienok pre oslobodenie od DPH v zmysle § 43 zákona o DPH, do Maďarska. Správny bol preto postup správcu dane pri hodnotení všetkých dôkazov v danej veci vo vzájomnej súvislosti, pričom dospel k správnym skutkovým zisteniam, tak ako to boli uvedené v dodatočnom platobnom výmere.

Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok spočíva jednak v ich formálnej deklarácii, predložení dokladov s predpísaným obsahom, pričom doklady musia mať navyše povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané. Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania DPH), a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený“.

Pre úplnosť Najvyšší súd Slovenskej republiky uvádza, že pokiaľ krajský súd dospel k záveru, že žalobca bol povinný predložiť platné vyhlásenia odberateľa alebo ním poverených osôb, že tovar prepravili do iného členského štátu v zmysle § 43 ods. 1, ods. 5 písm. c/ zákona o DPH, v čase uskutočnenia zdanieľných obchodov ustanovenie § 43 ods. 5 písm. c/ zákona o DPH neobsahovalo náležitosti vyžadované pre obsah písomného vyhlásenia odberateľa alebo ním poverenej osoby. § 43 ods. 5 písm. c/ zákona o DPH bol v tomto smere novelizovaný s účinnosťou od 01.10.2012. Toto pochybenie však nemá vplyv na správnosť záverov krajského súdu o nemožnosti dodania tovaru uvedeným odberateľom v Maďarsku.

Najvyšší súd Slovenskej republiky sa na základe vyššie uvedených dôvodov stotožnil s rozsudkom krajského súdu a nepovažujúc námietky žalobcu vznesené v odvolaní za dôvodné, napadnutý rozsudok postupom podľa § 219 ods. 1 a 2 OSP ako vecne správny potvrdil, pričom v podrobnostiach poukazuje na relevantné časti jeho odôvodnenia.

O trovách odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP tak, že účastníkom ich náhradu nepriznal, keďže žalobca úspešný nebol a žalovanému v takomto konaní náhrada trov neprináleží.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.