

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 8Sžf/19/2015  
Identifikačné číslo spisu: 6014200933  
Dátum vydania rozhodnutia: 23.02.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:6014200933.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Kataríny Benczovej, v právnej veci žalobcu: BK a SPOL, s.r.o., so sídlom Zvolenská 83, 984 01 Lučenec, právne zastúpeného: JUDr. Peter Petřík, advokát so sídlom Komenského 14419/18D, 974 01 Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/211461/2014/14003 zo dňa 05. mája 2014, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/135/2014-67 zo dňa 27. novembra 2014, jednohlasne, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/135/2014-67 zo dňa 27. novembra 2014 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

I.

Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej aj ako „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) napadnutým rozsudkom zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/211461/2014/14003 zo dňa 05.05.2014. Napadnutým rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601401/5/497112/2014/SrP zo dňa 07.02.2014, ktorým podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len ako „zákon č. 563/2009 Z. z.“) žalobcovi určil rozdiel na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie marec 2012 v sume 41.250 eur, nepriznal nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2012 v sume 41.739,79 eura a znížil nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2012 zo sumy 41.739,79 eura na sumu 489,79 eura. Na

základe zistení daňovou kontrolou u žalobcu dospel k záveru, že kontrolovaný daňový subjekt porušil ustanovenia § 43 a § 49 až § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), teda ustanovenia o oslobodení od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, o uplatnení práva na odpočítanie dane za nákup tovaru v tuzemsku i Smernicu 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Správca dane neuznal žalobcovi odpočítanie dane z nákupu tovaru od dodávateľa KLIMEX STONE SLOVAKIA s.r.o., majúci za to, že zmluvy na nákup a predaj tovaru boli uzatvorené účelovo a žalobca nemohol nevedieť, že sa zúčastňuje na fakturačných dodávkach tovarov v reťazci obchodníkov so žulou.

V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že z ustálenej judikatúry súdov nesporne vyplýva, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovaru a služieb zaťažuje daňový subjekt. Samotné formálne preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami, nie je postačujúce. To, že doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané.

V predmetnej veci daňový subjekt disponoval formálne dokladmi o zdaniteľnom obchode. Dodanie tovaru jeho odberateľom potvrdili aj zástupcovia odberateľov. Táto skutočnosť nebola sporná.

Správca dane nespochybnil samotný nákup a následný predaj tovaru, napriek tomu nepriznal odpočítanie dane s prihliadnutím na okolnosti veci, keď zdaniteľné plnenia boli vykonané iba s cieľom získať daňovú výhodu bez iného podnikateľského účelu. S týmto záverom sa krajský súd v plnom rozsahu stotožnil. Žalobca žiadnym spôsobom nepreukázal, aký podnikateľský účel sledovala ním vykonávaná podnikateľská činnosť. Aj podľa stanoviska krajského súdu v danom prípade chýba hospodárska kauza, chýba podnikateľský účel zdaniteľného plnenia a možno uzavrieť, že hospodárska činnosť žalobcu bola vykonávaná iba s cieľom získať daňovú výhodu. Žalobca nedisponoval vlastnými skladovacími priestormi, nemal zamestnancov, pričom tovar sa premiestňoval od jeho dodávateľa priamo jeho odberateľom. Absentuje konkrétny obsah podnikateľskej činnosti žalobcu na deklarovanom zdaniteľnom obchode. Záver daňových orgánov teda plne korešponduje so záverom rozhodnutia Súdneho dvora vo veci C-255/02 Halifax plc., v zmysle ktorého je možné odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa zistia objektívne skutočnosti, ktoré nasvedčujú zneužitie práva, o ktoré ide v prípade, ak zdaniteľné plnenia sú vykonávané iba s cieľom získať daňovú výhodu. Súd má za to, že v predmetnom konaní boli dostatočne preukázané objektívne skutočnosti pre vyvodenie záveru o zneužití práva. Neobstojí tvrdenie žalobcu, že nevedel o umelom charaktere zdaniteľných obchodov vytvorených za účelom získania daňovej výhody s cieľom uplatniť právo na odpočítanie dane a čerpať nadmerný odpočet cez svoju spoločnosť, prípadne cez spoločnosti zapojené v reťazci dodávateľov a odberateľov. Nasvedčuje tomu spôsob nákupu a následného predaja tovaru, obsah podnikateľskej činnosti žalobcu, keď v uvedenom prípade nedochádzalo k nejakej konečnej spotrebe, k nejakému spracovaniu tovaru a podobne.

Krajský súd tiež poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu ČR sp. zn. Afs 61/2008 zo dňa 27.11.2008, podľa ktorého právo nárokové platiteľom dane by malo byť odopreté, pokiaľ relevantná hospodárska činnosť nemá žiadne objektívne vysvetlenie, než práve získanie nároku na odpočítanie dane. Plnenia, resp. konania, ktoré nie sú uskutočnené v rámci obvyklých obchodných podmienok, u ktorých absentuje akýkoľvek ekonomický zmysel a sú deklarované len s cieľom získania výhod upravených zákonom, nemožno považovať inak, len za zneužitie objektívneho daňového práva. Najvyšší súd SR v rozsudku sp. zn. 5Sžf/97/2009 poukázal na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj na tú skutočnosť, že súčasným základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ naplňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie, ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne chýbajú, potom ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu.

Pri správe daní, na čo správne poukázal žalovaný vo svojom stanovisku k žalobe, platí prejednávacia zásada, preto správca dane nie je povinný vyhľadávať dôkazy svedčiacie v prospech platiteľa. Správca dane iba prejednáva dôkazy predložené platiteľom. Dôkazná povinnosť je na strane platiteľa v zmysle §

24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. a je vecou daňového subjektu, ako a či si preverí dôveryhodnosť svojich obchodných partnerov.

Krajský súd poukázal na závery z rozsudku Súdneho dvora C-440/04 Recolta Recycling SPRL, z ktorého vyplýva, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť právo na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť.

Rozhodnutie žalovaného a správcu dane je plne súladné aj so Smernicou Rady 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006. Zákon o DPH určuje, kedy vzniká právo na odpočítanie dane a za akých podmienok je možné daň odpočítať. Z prílohy č. 6 (Zoznam prebraných právnych aktov Európskych spoločenstiev a Európskej únie) zákona o DPH vyplýva, že v Zozname je Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo dňa 17.05.1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, ktorá bola nahradená v novej štruktúre a v jazykovo upravenej podobe s účinnosťou od 01.01.2007 Smernicou Rady 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (označovaná aj ako DPH smernica). DPH smernica v podstate nahradila Šiestu smernicu bez podstatných zmien významu jednotlivých ustanovení.

Krajský súd vzhľadom na uvedené dospel k právnemu záveru totožnému so záverom správnych orgánov a konštatoval, že námietky žalobcu uvedené v žalobe neodôvodňujú zrušenie napadnutého rozhodnutia. Postup žalovaného, ako aj preskúmané rozhodnutie bolo v súlade so zákonom, a preto súd žalobu podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol.

O trovách konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že v konaní neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

## II.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca včas odvolanie z dôvodu, že rozhodnutie je nepreskúmateľné, vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci a prvostupňový súd na základe vykonaných dôkazov dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam. Žalobca namietal, že v rámci podnikania nemohol získať také vedomosti a informácie o jeho obchodných partneroch aké mohli získať žalovaný a súd. Obchodní partneri žalobcu vykazovali všetky znaky, že sú solídnymi a prosperujúcimi firmami. S ohľadom na uvedené žalobca navrhol, aby odvolací súd zmenil napadnuté rozhodnutie v zmysle § 220 O.s.p. tak, že rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie prvostupňového orgánu zrušuje v celom rozsahu a žalovaného zaväzuje na náhradu trov konania.

## III.

Žalovaný sa vyjadril k podanému odvolaniu s tým, že sa stotožňuje s právnym posúdením veci v rozsudku krajského súdu a námietky žalobcu považuje za neopodstatnené.

## IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“, „odvolací súd“ alebo „NS SR“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p., § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní, bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), keď deň vyhlásenia rozsudku bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.) a po oboznámení sa so spisovým materiálom dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech a rozsudok

krajského súdu je vecne správny.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1 a 2 O.s.p.).

V prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti O.s.p. (§ 247 ods. 1 O.s.p.).

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

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

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

Úlohou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky bolo - na základe včas podaného odvolania žalovaného - preskúmať, či prvostupňový súd vecne správne rozhodol, keď žalobu zamietol.

Z obsahu súdneho a administratívneho spisu odvolací súd zistil, že Daňový úrad Banská Bystrica vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2012, ktorá bola začatá dňa 12.06.2012 a ukončená Protokolom č. 9601401/5/35029/2014/SrP dňa 10.01.2014. Kontrolou bolo zistené, že daňový subjekt odpočítal DPH z faktúr od dodávateľa KLIMEX STONE SLOVAKIA s.r.o. z nákupu tovaru - leštené výrobky z prírodného kameňa (žula), a to na základe faktúry č. 2012058 zo dňa 07.03.2012 DPH vo výške 12.000 eur, faktúry č. 2012067 zo dňa 16.03.2012 DPH vo výške 14.040 eur a faktúry č. 2012078 zo dňa 27.03.2012 DPH vo výške 15.210 eur. Správca dane neuznal odpočítanie dane z týchto faktúr spolu vo výške 41.250 eur v dôsledku zisteného porušenia § 43 a §§ 49 až 51 zákona o DPH. Konateľ spoločnosti bol oboznámený so skutočnosťami zistenými pri výkone daňovej kontroly na DPH. Daňový subjekt sa k zisteniam uvedeným v Protokole v určenej lehote zákonným spôsobom nevyjadril. Následne správca dane začal vyrubovacie konanie, v ktorom vyhodnotil vykonané dôkazy a vydal rozhodnutie č. 9601401/5/497112/2014/SrP zo dňa 07.02.2014, ktoré bolo žalobou napadnutým rozhodnutím žalovaného č. 1100301/1/211461/2014/14003 zo dňa 05.05.2014 potvrdené.

Z vyjadrenia konateľa žalobcu S. D. vyplynulo, že žalobca obchoduje dlhodobo s partnermi, s ktorými sa navzájom poznajú. Tovar nakupuje od dodávateľa KLIMEX STONE SLOVAKIA s.r.o. a tento predáva zahraničným obchodným partnerom v Českej republike - EUROCOO, a.s., Praha a J.K. CONSULT, s.r.o., Praha. Tovar odoberajú jeho odberatelia priamo od jeho dodávateľa, zo skladu dodávateľa, v ktorom je uskladnený, keďže žalobca nemá skladové priestory, mechanizmy ani zamestnancov, ktorí by mohli zabezpečiť naskladnenie a vyskladnenie tovaru.

Tovar je vyrábaný spoločnosťou KLIMEX STONE SLOVAKIA s.r.o. vo vlastnej réžii z nakúpeného prírodného kameňa od dodávateľa MEAT, s.r.o., Bratislava. Dodávateľ KLIMEX STONE SLOVAKIA s.r.o. obchoduje so spoločnosťou J.K. CONSULT, s.r.o., Skalica, kde je jediný konateľ spoločník Ing. S. J., ktorý je zároveň aj jediný konateľ a spoločník odberateľa žalobcu spoločnosti J.K. CONSULT, s.r.o., Praha. Jediný člen predstavenstva spoločnosti EUROCOO, a.s., Praha K. A. spolupracuje so spoločnosťou J.K. CONSULT, s.r.o., Skalica. Odberateľ žalobcu EUROCOO, a.s., Praha, ako aj odberateľ J.K. CONSULT, s.r.o., Praha tovar uskladňuje v prenajatých priestoroch spoločnosti ESA, s.r.o. a následne predáva tovar spoločnosti K. H. Societe Anonyme, Republika Seychelles. Tovar je následne podhodnotene predávaný spoločnosti SONEX BUSSINES INC. USA a ďalej spoločnosti LAMAC d.o.o. Srbsko.

Konateľ odberateľa spoločnosti J.K. CONSULT, s.r.o., Praha Ing. S. J. je občanom SR a jediný člen predstavenstva druhého odberateľa spoločnosti EUROCOO, a.s., Praha K. A. je taktiež občanom SR. Spoločnosť EUROCOO, a.s. má zriadený účet v SR a tovar nakupuje výhradne od slovenských dodávateľov.

Z odpovedí, ktoré získal správca dane na základe požiadania o medzinárodnú výmenu informácií od Českej finančnej správy tiež vyplýva, že obidvaja českí odberatelia potvrdili dodanie tovaru.

Z bankových výpisov a pokladničných dokladov bolo správcom dane zistené, že faktúry za tovar prijatý v roku 2012 neboli celkom uhradené. Úhrady sa týkali len prijatých faktúr za predchádzajúce zdaňovacie obdobia rokov 2010 a 2011.

Žalovaný napadnuté rozhodnutie právne odôvodnil s poukazom na ustanovenia zákona o DPH, konkrétne § 8 ods. 1 písm. a/ prvá veta, § 13 ods. 1 písm. a/, § 13 ods. 1 písm. c/, § 19 ods. 1, § 43 ods. 1, § 43 ods. 5, § 49 ods. 1, § 51 ods. 1 písm. a/, § 71 ods. 2 písm. c/. Zároveň poukázal na zásady uplatňované v daňovom konaní v zmysle ustanovenia § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z., na § 24 ods. 1 a ods. 2 cit. zákona ohľadom vykonávaného dokazovania. Svoje rozhodnutie tiež oprel o vyššie citovanú judikatúru Európskeho Súdneho dvora a DPH Smernicu.

V zákonom stanovenej lehote podal proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného žalobca žalobu. Domáhal sa zrušenia rozhodnutia žalovaného, ako aj jemu predchádzajúceho prvostupňového rozhodnutia. Namietal a uvádzal najmä tieto skutočnosti:

Nesúhlasil so záverom daňových orgánov, pretože v daňovej kontrole preukázal, že tovar riadne nadobudol, aj následne predal odberateľovi. Tovar bol riadne uskladnený, pričom predložil okrem predmetných faktúr aj príjemky tovaru, skladovú evidenciu, riadnu účtovnú evidenciu. Namietal nedostatočne zistený skutkový stav veci a nesprávne skutkové zistenia na základe vykonaných dôkazov. Rozhodnutie podľa žalobcu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci a napadnuté rozhodnutie je v rozpore s právnymi predpismi. Výtýkal, že správca dane neposúdil s dostatočnou odbornou starostlivosťou skutkový stav veci, presunul rozsah dôkazného bremena tretieho a štvrtého subdodávateľa v obchodných transakciách na žalobcu. Namietal porušenie procesných postupov a zásad uplatňovaných v daňovom konaní, najmä zásady zákonnosti, súčinnosti, voľného hodnotenia dôkazov, rovnosti, primeranosti zaťaženia daňového subjektu a proporcionality.

Poukázal na skutočnosť, že štátne orgány môžu konať iba na základe Ústavy SR, v jej medziach v

rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon v zmysle článku 2 odsek 2 Ústavy SR, z čoho vyplýva, že daňové orgány môžu vykonať len také úkony, ktoré mu umožňuje vykonať zákon č. 511/1992 Zb., a to spôsobom, ktorý ustanovuje zákon. Daňová kontrola mala byť vykonaná v zmysle príslušných ustanovení zákona o správe daní, najmä v zmysle § 15. Namietal prekročenie zákonom stanovenej lehoty na ukončenie daňovej kontroly, ako aj nečinnosť samotného správcu dane v daňovej kontrole. Namietal porušenie daňového tajomstva, pokiaľ správca dane použil zistenia ohľadom iných daňových subjektov.

Dodávatelia žulovej dlažby jednoznačne preukázali, že tovar žalobcovi dodali, a to nielen formálne na faktúrach, ale aj reálne. Bolo tiež preukázané, že sa riadne uskutočnila doprava predmetného tovaru tak, ako je uvedené v medzinárodných prepravných listoch.

Poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ zo dňa 12.01.2006 v spojených prípadoch C-354/03 a C-484/03, v ktorom Súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platiteľ dane nevie, alebo nemôže vedieť.

Žalobca tvrdil, že všetky zákonné podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle § 51 zákona o DPH boli splnené. Dodanie tovaru bolo vierohodne preukázané. Tovar sklady opustil pri predaji žulovej dlažby pre odberateľa, pričom to potvrdili aj zainteresované subjekty, ako aj prepravca.

Prvostupňový súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia žalovaného žalobu podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol.

Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne ako aj procesné), ktoré sú podľa § 1 zákona č. 1/1993 Z. z. o Zbierke zákonov Slovenskej republiky zverejnené v Zbierke zákonov.

Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

Podľa § 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. 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 prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. 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.

Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z., daňový subjekt preukazuje

- a) 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,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Podľa § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je 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.

Podľa § 44 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutel'né 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.

Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

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 § 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.).

Najvyšší súd z obsahu predloženého súdneho a administratívneho spisu zistil skutkový stav tak, ako je podrobne popísaný v rozsudku krajského súdu, preto skutočnosti účastníkom známe nebude nadbytočne opakovať, s jeho odôvodnením, ktoré považuje za úplné, vyčerpávajúce a dostatočne výstižné sa stotožňuje v celom rozsahu, a len na doplnenie a zdôraznenie správnosti dodáva:

Predmetom tohto konania bolo rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/211461/2014/14003 zo dňa 05.05.2014, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601401/5/497112/2014/SrP zo dňa 07.02.2014, ktorým tento podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. žalobcovi určil rozdiel na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2012 v sume 41.250 eur, nepriznal nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2012 v sume 41.739,79 eura a znížil nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2012 zo sumy 41.739,79 eura na sumu 489,79 eura.

Predmetom súdneho preskúmvacieho konania bolo preveriť zákonnosť žalobcom namietaného procesného postupu správcu dane v súvislosti s výkonom daňovej kontroly oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu na DPH ako i posúdiť mieru prenosu dôkazného bremena na žalobcu vzhľadom na zistený skutkový stav pri preverovaní oprávnenosti uplatneného nároku na odpočet DPH, resp. pri určení daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie marec 2012.

Kľúčovou právnou otázkou v tomto konaní bolo posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z ust. § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z..

Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (pozri napr. rozsudok NS SR sp. zn. 5Sžf/11/2014 a rozsudok NS SR sp. zn. 5Sžf/101/2013).

Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii, predložení dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané. Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na rozsudok NS SR vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 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“.

Čo sa týka rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správcu dane, najvyšší súd má za to, že žalovaný vykonal riadne dokazovanie podľa § 24 ods. 2 a 4 zákona č. 563/2009 Z. z. nič nezanedbal, pričom žalobca si nespĺnil svoju povinnosť v zmysle § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z..

Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určeniu dane správcom 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 zákonosti 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 zákonosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov.

Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenie daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotno-právnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Podľa vyššie citovaného ustanovenia § 29 je správca dane povinný, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie. Daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní či hlásení, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť, či úplnosť povinných evidencií alebo záznamom vedeným daňovým subjektom.

V uvedenej právnej veci správca dane správne vyhodnotil predmetný obchodný prípad v tom smere, že v rámci dokazovania sa nepreukázala podstatná skutočnosť, a to zmysel existencie žalobcu ako podnikateľa a medzičlánku v reťazci podnikateľských subjektov a obchodných transakcií. Zo zápisnice o miestnom zisťovaní č. 9601401/5/1444749/2013/SrP zo dňa 17.04.2012 mal odvolací súd preukázané, že žalobca sa vôbec nesprával pri svojej podnikateľskej činnosti štandardne, dokonca v predmete svojej podnikateľskej činnosti preukázal len veľmi slabé až laické znalosti, svojím ľahostajným prístupom ku skúmaniu podnikateľského prostredia, k realizácii reklamy svojej podnikateľskej činnosti, či akejkolvek evidencii týkajúcej sa cash flow, či skladových zásob, má odvolací súd skutočne odôvodnené pochybnosti o podnikateľskej činnosti a podnikateľskom účele žalobcu. Žalobca uviedol na otázku, či ako podnikateľ nakupujúci predmetný tovar vie posúdiť jeho kvalitu: „Vizuálne, asi tak čím je kameň svetlejší tým je mladší a relatívne lacnejší a čím je kameň tmavší tým je starší a relatívne drahší. Vo všeobecnosti fyzikálne - chemické vlastnosti žuli medzi jednotlivými teritóriami a vekom sú v rozdieloch veľmi malé odchýlky. Toto ja neviem posúdiť z dôvodu, že nemám k dispozícii zariadenia na posúdenie týchto vlastností. Tento materiál je veľmi vhodný na vonkajšie ako aj na vnútorné použitie.“ Na otázku ako preverujú pôvod tovaru, a aké má odberateľ požiadavky súvisiace s preukázaním pôvodu tovaru a akým spôsobom posudzujú odberatelia kvalitu tovaru žalobca odpovedal, že odberateľ dodnes nepožadoval žiadne preukázanie pôvodu a ani certifikáty kvality tovaru. Na otázku správcu dane, či vie ešte o niekom kto na území SR vykonáva dovoz kameňa a dlažby odpovedal žalobca, že o konkurenciu sa stará spoločnosť KLIMEX STONE, s.r.o.. Osobne tento problém nerieši. Na otázku či sú mu známe problémy presadenia sa podnikateľov na slovenskom trhu v oblasti kameňa a dlažby, ako by charakterizoval slovenský trh s touto komoditou žalobca odpovedal, že nie, akurát v rokoch 1996-1999 kedy sám obchodoval s Bulharmi boli problémy s touto komoditou z dôvodu, že bola príliš drahá pre naše územie. Na otázku či má prehľad o svojej konkurencii na Slovensku, a aby vymenoval obchodníkov predávajúcich kameň a dlažbu a aké sú ich prednosti oproti nim žalobca odpovedal, že neskúma svoje prednosti oproti konkurencii. Na otázku aby predložil žalobca správcovi dane cash flow za roky 2010 až 2012 odpovedal žalobca, že cash flow nerobia. Na otázku ako a kde propagovali svoje podnikateľské aktivity - reklama, internet žalobca odpovedal, že nie, nemajú ani webstránky. Sú stará škola, majú radi osobné stretnutia.

Správca dane nespochybnil samotný nákup a následný predaj tovaru, napriek tomu nepriznal odpočítanie dane s prihliadnutím na okolnosti veci, keď zdaniteľné plnenia boli vykonané iba s cieľom získať daňovú výhodu bez iného podnikateľského účelu (presadiť sa na slovenskom, resp. európskom a svetovom

trhu, rozširovať okruh odberateľov, získať stále kvalitnejší tovar za výhodné ceny). Žalobca žiadnym spôsobom nepreukázal, aký podnikateľský účel sledovala ním vykonávaná podnikateľská činnosť. Aj podľa odvolacieho súdu v danom prípade chýba hospodárska kauza, chýba podnikateľský účel zdaniteľného plnenia a možno uzavrieť, že hospodárska činnosť žalobcu bola vykonávaná iba s cieľom získať daňovú výhodu. Žalobca sa vôbec nesnažil zorientovať sa na trhu výrobkov z prírodného kameňa, urobiť si adekvátnu reklamu za účelom čo najlepšieho predaja ním ponúkaného tovaru. Absentuje akékoľvek komerčné a konkurenčné správanie žalobcu (chýba dôkaz o spôsobe komunikácie s inými potenciálnymi zákazníkmi alebo záujemcami o predmetný tovar, spôsobe preverovania množstva a kvality tovaru, spôsobe reklamy). Podľa vyjadrenia konateľa žalobcu p. S. D. žalobca má len jedného dodávateľa spoločnosť KLIMEX STONE SLOVAKIA s.r.o. a iných ani neoslovovali, neboli im ponúkané iné dlažby. Žalobca nemá ani minimálne potrebné odborné znalosti o nakupovanom a ponúkanom tovare (o vlastnostiach nakupovaného materiálu, absentujú certifikáty o kvalite a pôvode tovaru, spôsobe použitia, spracovania ...). Z Ponukových listov (zo dňa: neuvedené) spoločnosti KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o. na Mramorovú dlažbu MARRONE a CITTADINO (cena: neuvedená) odvolací súd zistil, že spoločnosť KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o. o vydanie certifikátov doposiaľ nežiadala. Odvolací súd poukazuje na uvedenú skutočnosť ako na veľmi neštandardnú vzhľadom na množstvo a hodnotu nakupovaného tovaru, a taktiež potrebu preukázania kvality tovaru odberateľom.

Zmluvy na nákup a predaj leštených výrobkov z prírodného kameňa (žula) žalobca uzatvoril účelovo, aby si mohol uplatniť právo na odpočítanie dane za nákup tovaru v tuzemsku a oslobodenie dane za dodanie tovaru do Českej republiky. Žalobca nedisponoval vlastnými skladovacími priestormi, za roky 2010 až 2012 nemal žiadnych zamestnancov, pričom tovar sa premiestňoval od jeho dodávateľa priamo jeho odberateľom. Dodávateľ žalobcu spoločnosť KLIMEX STONE SLOVAKIA s.r.o. spolupracovala so spoločnosťou J.K.CONSULT, s.r.o., Skalica, v ktorej je jediný konateľ a spoločník S. J., pričom odberateľ žalobcu je spoločnosť J.K. CONSULT, s.r.o., Praha, v ktorej je jediným konateľom a spoločníkom tá istá osoba S. J.. Nič nebránilo jeho odberateľovi spoločnosti J.K.CONSULT Praha, aby nakupoval tovar priamo a lacnejšie (bez 5% marže žalobcu) od žalobcovho dodávateľa spoločnosti KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o., keďže takto to robil konateľ spoločnosti p. J. pre spoločnosť J.K.CONSULT, s.r.o. Skalica tiež ako jej konateľ. Absentuje konkrétny obsah podnikateľskej činnosti žalobcu na deklarovanom zdaniteľnom obchode. Právo nárokové platiteľom dane by malo byť odopreté, pokiaľ relevantná hospodárska činnosť nemá žiadne objektívne vysvetlenie (rozsudok Najvyššieho súdu ČR sp. zn. Afs 61/2008 zo dňa 27.11.2008), než práve získanie nároku na odpočítanie dane. Plnenia, resp. konania, ktoré nie sú uskutočnené v rámci obvyklých obchodných podmienok, u ktorých absentuje akýkoľvek ekonomický zmysel a sú deklarované len s cieľom získania výhod upravených zákonom, nemožno považovať inak, len za zneužitie objektívneho daňového práva.

Najvyšší súd SR v rozsudku sp. zn. 5Sžf/97/2009 poukázal na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj na tú skutočnosť, že súčasným základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ naplňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie, ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne chýbajú, potom ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu.

Obidvaja českí odberatelia žalobcu spoločnosť J.K.CONSULT, s.r.o. Praha a spoločnosť EUROCOO, a.s. Praha tovar uskladňujú v tej istej spoločnosti a predávajú tovar tomu istému odberateľovi spoločnosti K. H. Societe Anonyme, Republika Seychelles. Nie je jasné prečo by uvedený odberateľ nakupoval rovnaký tovar rovnakého pôvodu od dvoch dodávateľov. Stačilo by nakupovanie v potrebnom rozsahu od jedného z nich. Uvedený pochybný zbytočne komplikovaný nákup predmetného tovaru je zároveň bez možného preverenia konečnej spotreby, vzhľadom na skutočnosť že odberatelia následne predávajú tovar spoločnosti K. H. Societe Anonyme, Republika Seychelles.

Zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9600401/5/1925524/2012/SršP zo dňa 24.07.2012 vyplýva, že

žalobca Protokol o odovzdaní a prevzatí poskytnutej služby písomne nevykonáva, prebieha iba kontrola na konci mesiaca podľa skladových zásob. Odvolací súd vzhľadom na množstvo a hodnotu tovaru za prinajmenej neštandardný. Je v záujme predávajúceho, aby mal od nadobúdateľa, resp. odberateľa potvrdené prevzatie tovaru čo do požadovaného rozsahu (kvantity) a kvality.

Zo zápisnice o miestnom zisťovaní č. 9102402/5/2534538/2012/LenA zo dňa 13.09.2012 u daňového subjektu KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o. mal súd preukázané, že z predmetných faktúr č. 2012058 zo dňa 07.03.2012 znejúca na sumu 72.000 eur, č. 2012067 zo dňa 16.03.2012 znejúca na sumu 84.240 eur, č. 2012078 zo dňa 27.03.2012 znejúca na sumu 91.260 eur, bola uhradená len čiastočne faktúra č. 2012058 dňa 27.06.2012 v sume 24.400 eur. Ak teda žalobca za predmetný tovar nezaplatil ani kúpnu cenu ani DPH, nemôže si od štátu nárokovať ani jej vrátenie v rámci odpočtu DPH. Ďalej daňový subjekt uviedol, že obstarávateľské faktúry od spoločnosti MEAT, s.r.o. spoločnosťou KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o. uhradené neboli. Čiže spoločnosť KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o. za dodaný tovar nezaplatila a následne vystavila ďalej faktúry za predmetný tovar žalobcovi, ktorý ich tiež neuhradil úplne, ale odpočet DPH si uplatnil.

Zo zápisnice o miestnom zisťovaní č. 9102402/5/2534538/2012/LenA zo dňa 13.09.2012 u daňového subjektu KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o. dlažbu vyrába daňový subjekt vo vlastnej réžii. Prírodný kameň bol nakúpený od spoločnosti MEAT, s.r.o.. Následne boli mramorové dosky opracované na dlažbu vlastnými pracovníkmi aj subdodávateľsky spoločnosťou MEAT, s.r.o. Bratislava. Vlastníkom nehnuteľnosti a skladovacích priestorov je spoločnosť KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o., stroje, prístroje a zariadenia sú majetkom spoločnosti S&J PRESSBURG plus, s.r.o., pričom konateľom týchto spoločností je tá istá osoba - pán J.. Služby opracovania sú nepreukázané, chýba základná evidencia prechodu prírodného materiálu mramorových dosiek (kg) do výsledného produktu, ktorým je dlažba (m<sup>2</sup>).

Odvolací súd k námietke, že žalobca nemohol vedieť o svojich obchodných partneroch uvádza, že dôkazná povinnosť je na strane platiteľa v zmysle § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. a je vecou daňového subjektu, ako a či si preverí dôveryhodnosť svojich obchodných partnerov. Z rozsudku Súdneho dvora C-80/11 a C-142/11 z 21.06.2012 vyplýva zamietnutie zo strany daňového orgánu práva na odpočítanie DPH v prípade nezákonného konania osoby, ktorá vystavila faktúru a povinnosť zdaniteľnej osoby ubezpečiť sa o zákonnom konaní (dodržiavaní daňových povinností) osoby vystavujúcej faktúru (dodávateľa, subdodávateľa) a preukázať ho. Súdny dvor predpokladá obozretnosť daňového subjektu, jeho povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, od ktorého zamýšľa nadobudnúť tovar alebo služby, aby sa tak uistil o jeho spoľahlivosti.

Odvolací súd ďalej poukazuje na závery z rozsudku Súdneho dvora C-440/04 Recolta Recycling SPRL, z ktorého vyplýva, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť právo na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Súdny dvor v rozhodnutí Halifax definoval jednak zneužitie práva, ako aj podmienky, ktoré postačujú splniť pre záver o zneužití práva. Odvolací súd sa stotožňuje so stanoviskom žalovaného, že pre účely zneužitia práva z hľadiska neuznania odpočítania dane, nie je potrebné dokazovať úmysel platiteľa dane tak, ako je to pri daňových trestných činoch. Odvolací súd má za to, že v predmetnom konaní boli dostatočne preukázané objektívne skutočnosti pre vyvodenie záveru o zneužití práva, neobstojí tvrdenie žalobcu, že nevedel o umelom charaktere zdaniteľných obchodov vytvorených za účelom získania daňovej výhody s cieľom uplatniť právo na odpočítanie dane a čerpať nadmerný odpočet cez svoju spoločnosť, prípadne cez spoločnosti zapojené v reťazci dodávateľov a odberateľov. Nasvedčuje tomu spôsob nákupu a následného predaja tovaru, obsah podnikateľskej činnosti žalobcu, keď v uvedenom prípade nedochádzalo k nejakej konečnej spotrebe, k nejakému spracovaniu tovaru a podobne.

Súd poukázal na to, že pokiaľ daňový subjekt požadoval od štátu vrátenie nadmerného odpočtu, bolo jeho základnou povinnosťou preukázať, že má na vrátenie dane právny nárok a ak daňové orgány spochybnili deklarované zdaniteľné obchody, bolo na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nebolo možné priznať nárok na vrátenie dane.

K žalobcom namietanému nedostatočne zistenému skutkovému stavu odvolací súd uvádza, že 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. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, keďže v rámci správy daní a prostredníctvom inštitútu daňovej kontroly správca dane preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, v danom prípade nároku na vrátenie nadmerného odpočtu. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úloha, 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.

Najvyšší súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi odvolania proti rozsudku krajského súdu, po preskúmaní odvolaním napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu vychádzajúc z ustanovenia § 219 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku, ktoré spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti mal najvyšší súd ako súd odvolací za to, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné, a preto napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 219 ods. 1 v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá ako vecne správny potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodoval odvolací súd v zmysle § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a s § 224 ods. 1 O.s.p. tak, že účastníkom náhradu trov odvolacieho konania nepriznal. Neúspešný žalobca nemá právo na náhradu trov konania a odporcovi ich náhrada neprináleží zo zákona.

Odvolací súd v odvolacom konaní postupoval podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, ktorý bol zrušený zákonom č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok (§ 473), ktorý nadobudol účinnosť dňa 01.07.2016.

Dňom 01.07.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, ktorý v § 491 ods. 1 ustanovil, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

V súlade s vyššie uvedenými prechodnými ustanoveniami odvolací súd v predmetnej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci 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).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.