

|                            |                                |
|----------------------------|--------------------------------|
| Súd:                       | Najvyšší súd SR                |
| Spisová značka:            | 3Sžf/12/2013                   |
| Identifikačné číslo spisu: | 3012200652                     |
| Dátum vydania rozhodnutia: | 04.07.2013                     |
| Meno a priezvisko:         | JUDr. Jana Zemková             |
| Funkcia:                   | sudca                          |
| ECLI:                      | ECLI:SK:NSSR:2013:3012200652.1 |

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Ivana Rumanu a JUDr. Gabriely Gerdovej v právnej veci žalobcu: Z. Z., so sídlom C., E., právne zastúpený Mgr. Julianou Sumkovou, advokátkou, Námestie slobody 16, Nové Mesto nad Váhom, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Vázovova 2, Bratislava, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020506/1/1074094/2012/5048-r zo dňa 13. júla 2012, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/37/2012-42 zo dňa 27. novembra 2012, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/37/2012-42 zo dňa 27. novembra 2012 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

#### I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020506/1/1074094/2012/5048-r zo dňa 13.07.2012 a nepriznal mu náhradu trov konania. Predmetným rozhodnutím žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Trenčín č. 9311301/1/616409/2012 zo dňa 26.03.2012, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len DPH) za zdaňovacie obdobie II. štvrtrok 2008 v sume 9.088,39 € podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom v kontrolovanom období (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb.)

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v kontrolovanom období (ďalej len zákon č. 222/2004 Z.z.) 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 dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak zákonodarcu požaduje (pre ľahkú zneužívateľnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil zákon. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. Žalobca ako podnikateľský subjekt má byť dostatočne oboznámený so svojimi povinnosťami daňovníka vo vzťahu k správcovi dane, ktoré vyplývajú z daňových zákonov (plnenie daňových povinností je jedna z podstatných podmienok podnikania). Dá sa preto oprávnené očakávať od daňovníka vedomosť o tom, že má v zmysle daňových predpisov preukázať pri predpokladanej daňovej kontrole, že k zdaniteľnému plneniu skutočne došlo a preukázať, kto uvedený tovar skutočne poskytol.

## II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby odvolací súd rozsudok súdu prvého stupňa zrušil a vec mu vrátil na nové konanie, príp. napadnutý prvostupňový rozsudok zmenil a odvolaniu žalobcu vyhovel. Senát odvolacieho súdu uvádza, že žalobca doručil dňa 14.01.2013 v zákonnej lehote odvolanie prostredníctvom e-mailu, ktoré do troch dní písomne doplnil.

V odvolaní uviedol, že v rámci správneho konania nevyplynul jediný dôkaz, ktorý by spochybnil reálnosť skutočného dodania tovarov a služieb, reálnosť vykonaných činností. Túto skutočnosť správca dane odôvodňoval iba nepredložením účtovníctva spoločnosťou GORS, s.r.o.,. Podľa názoru žalobcu správca dane nebral do úvahy a nevysporiadal sa s tvrdeniami, ktoré svedčili v prospech daňového subjektu (účtovníctvo, daňové doklady, dodacie listy, výpovede vtedajšieho konateľa spoločnosti GORS, s.r.o., Miloša Gonu, ako aj svedkov Z.V. a Z. E.).

O príjmových dokladoch spoločnosti Z+M INVESTMENT, s.r.o., sa nezmieňuje ani v protokole o výsledku daňovej kontroly týkajúcej sa dane z pridanej hodnoty (ďalej len DPH) zo dňa 23.11.2011 a tieto dôvody neboli spomenuté ani v dodatočnom platobnom výmere zo dňa 26.03.2012. Žalobca tak nemal možnosť vyjadriť sa v súvislosti s odpočtom DPH k tejto skutočnosti. Žalobca predložil riadne účtovné doklady, faktúry, pokladničné doklady, dodacie listy, rovnako celé účtovníctvo žalobcu za rok 2008. Pokladničné príjmové doklady spoločnosti Z+M INVESTMENT, s.r.o., neboli nikdy súčasťou účtovníctva žalobcu a zaúčtovanie dokladov spoločnosti GORS, s.r.o., potvrdila účtovníčka Z. E. a dodanie tovaru potvrdil konateľ spoločnosti GORS, s.r.o., Miloš Gono. Žalobca sa podrobne vyjadril k jednotlivým faktúram, pričom uviedol presne miesto, kde bol tovar dodaný, kde sa výrobky z neho nachádzajú, kde boli spracované, príp. kde bol tovar zabudovaný. Súčasne navrhoval ohliadku objektu - Penziónu nachádzajúceho sa v Beckovskej Vieske č. 620.

Žalobca mal v súlade s § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. faktúru od platiteľa riadne vyhotovenú podľa § 71 zákona č. 222/2004 Z.z., súčasne mal daň uvedenú vo svojich záznamoch a k tovaru mal dodacie listy. Súd prvého stupňa sa nezaoberal výpoveďou účtovníčky Z.V., ktorá potvrdila zaúčtovanie sporných faktúr nielen u žalobcu, ale aj u spoločnosti GORS, s.r.o.,. Rovnako z odôvodnenia nevyplyva, prečo prvostupňový súd neuveril tvrdeniu Miloša Gonu, ktorý potvrdil, že tovar skutočne prostredníctvom spoločnosti GORS, s.r.o., dodal. Žalobca súhlasí s tým, že samotná faktúra nie je bez ďalšieho dôkazom o tom, že určité plnenie bolo uskutočnené, avšak v tomto konkrétnom prípade existujú vyjadrenia svedkov, dodacie listy, príjmové doklady, ako aj skutočne existujúci reálny výsledok predmetných obchodov a služieb v podobe Penziónu v Beckovskej Vieske č. 620, ktoré potvrdzujú skutočnosti uvedené v predmetných faktúrach. Žalobca si položil otázku, čo vlastne by bolo považované za dostatočné preukázanie a čo skutočne reálne mohol, resp. v zmysle svojich povinností mal žalobca ako dôkaz uchovávať? Ako môže reálne kupujúci ovplyvniť, že určitý tovar mu skutočne dodá predávajúci a práve ten predávajúci, ktorý je uvedený na účtovných dokladoch? Ako možno od daňového subjektu s odstupom troch rokov vyžadovať preukázanie skutočnosti podkladmi, ktoré nemá

v zmysle žiadneho právneho predpisu povinnosť uchovávať, spracovávať, požadovať? Preto je aj otázne, či výklad § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. nie je v rozpore s Ústavou Slovenskej republiky (ďalej len Ústava) a s platnými medzinárodnými dokumentmi.

Z dikcie § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. podľa názoru žalobcu vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže odpočítať DPH, pričom základná podmienka je, aby išlo o tovary, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom DPH. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona č. 222/2004 Z.z. V spise však niet žiadneho dôkazu o tom, že by plnenie nebolo uskutočnené dodávateľom na ňom uvedeným, teda konkrétne spoločnosťou GORS, s.r.o.,. Žalobca sa stotožnil s tým, že úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Tieto zistenia však musia byť komplexné, musia v celosti utvárať logický celok, musia byť zistené zákonným spôsobom a zákonným spôsobom aj vyhodnotené. Aj správne orgány, ako aj súdy musia postupovať a vydávať svoje rozhodnutia nielen v medziach zákonov, ale tiež rešpektujúc reálne možnosti účastníkov, rešpektujúc základné práva a slobody a prispievajúc tak k posilneniu vedomia právneho štátu.

### III.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len najvyšší súd) odvolaním napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne ako vecne správny potvrdil. Uviedol, že sa pridrža svojich záverov uvedených v administratívnom rozhodnutí, ako aj vo svojom stanovisku k žalobe zo dňa 16.10.2012. K príjmovým dokladom spoločnosti Z+M INVESTMENT, s.r.o., uviedol, že pri daňovej kontrole správca dane využíva 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. Žalovaný v žalobou napadnutom rozhodnutí na str. 5, prvý odsek uviedol písomný dokument zo spisového materiálu k odvolaniu (výzva č. 643/320/50147/2010/Bie zo dňa 14.12.2010), ktorým správca dane požadoval od žalobcu vysvetlenie k predloženým dokladom a v závere tejto výzvy žiadal predložiť dôkazy, ktorými žalobca preukáže ním deklarované úhrady faktúr od spoločnosti Z+M INVESTMENT, s.r.o.,.

Správca dane dňa 14.12.2010 písomne vyzval žalobcu na predloženie dôkazov k sporným faktúram, aby nepochybne preukázal dodanie fakturovaných tovarov a že predmetné plnenie bolo skutočne vykonané dodávateľskou spoločnosťou GORS, s.r.o.,. V závere výzvy uložil žalobcovi, aby predložil dôkazy, ktorými nepochybne preukáže ním deklarované úhrady faktúr pokladničnými dokladmi za vyplatenie súm spoločnosti Z+M INVESTMENT, s.r.o.,.

Žalobca odpovedal správcovi dane na výzvu dňa 17.01.2011. V odpovedi sa vyjadril k jednotlivým faktúram od spoločnosti GORS, s.r.o., s tým, že k dodávkam tovarov nemá okrem už predložených faktúr a k nim doloženým pokladničným dokladom o úhrade žiadne dôkazy. Dodaný materiál riadne spracoval, inštaloval a následne vystavil faktúru odberateľovi. Faktúry priznal vo svojich príjmoch a zdanil. Dodal, že „nemôže predsa zodpovedať za vedenie účtovníctva u dodávateľa.“

Rovnako o tejto výzve zo dňa 14.12.2010 bolo písané aj správcom dane v jeho rozhodnutí napadnutom odvolaním (tretí list, jeho druhá strana, posledný odsek). Týmto žalovaný preukazuje, že žalobca o príjmových pokladničných dokladoch spoločnosti Z+M INVESTMENT, s.r.o., vedel, aj sa k nim v priebehu daňovej kontroly vyjadroval, v spise k odvolaniu sa nachádza aj výzva a vyjadrenie žalobcu k nej, preto nie je pravdivé tvrdenie, že žalovaný v rozhodnutí uvádzal nové skutočnosti.

### IV.

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 súdu, 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 súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk), rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

Z obsahu administratívneho a súdneho spisu odvolací súd zistil, že u žalobcu bola vykonaná daňová kontrola DPH za zdaňovacie obdobie II. štvrtrok 2008, o výsledku ktorej bol vyhotovený protokol č. 9311401/5/2840/2012 zo dňa 09.02.2012, a keďže sa žalobca nedostavil na prerokovanie predmetného protokolu, správca dane postupoval v zmysle § 15 ods. 12 zákona č. 511/1992 Zb. a za deň doručenia a prerokovania protokolu sa považuje deň 22.03.2012.

Zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 643/320/5238/2011/Bie zo dňa 14.02.2011, na ktorom bola ako svedok vypočutá Z. E. vyplýva, že o obchodných vzťahoch v písomnej forme medzi žalobcom a spoločnosťou GORS, s.r.o., nemá vedomosť, dodávateľov si nepamätá, keďže odvtedy už prešlo určité časové obdobie a za rok 2008 robila účtovníctvo viacerým subjektom. Spoločnosti GORS, s.r.o., vykonávala účtovníctvo za rok 2007 a 2008.

K pokladničným dokladom od spoločnosti Z+M INVESTMENT, s.r.o., uviedla, že p. Z. jej priniesol faktúry s príjmovými dokladmi od tejto spoločnosti, následne však priniesol účtovné doklady od spoločnosti GORS, s.r.o., s uvedením, že došlo k zmene dodávateľa. Účtovné operácie previedla a omylom ponechala v účtovníctve pokladničné doklady od spoločnosti Z+M INVESTMENT, s.r.o.. Na otázky správcu dane odpovedala, že nebola osobne prítomná pri všetkých dodávkach materiálu od dodávateľov, ktorí dodali tento materiál v roku 2008 spoločnosti GORS, s.r.o., na zariadenie penziónu Beckovská Vieska č. 620 a takisto nebola osobne prítomná pri dodávkach materiálu od dodávateľa GORS, s.r.o., ktoré v roku 2008 táto spoločnosť dodala žalobcovi. Dňa 15.02.2011 k svojej svedeckej výpovedi doplnila, že účtovné operácie previedla v účtovníctve žalobcu a zároveň v účtovníctve GORS, s.r.o.,.

Zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 643/320/42820/2010/Bie zo dňa 12.10.2010, na ktorom bol ako svedok vypočutý Miloš Gono vyplýva, že účtovné doklady za rok 2008 spoločnosti GORS, s.r.o., nemôže predložiť, keďže boli odovzdané novému majiteľovi spoločnosti. Uviedol, že v roku 2008 bol konateľom spoločnosti GORS, s.r.o., ktorá bola zameraná na stavebnú činnosť, ako aj spoločnosti GOOS, s.r.o., ktorá bola zameraná na prenájom nehnuteľnosti. Vlastníkom nehnuteľnosti - rozostavaná stavba rodinného domu Beckovská Vieska č. 620 bola spoločnosť GOOS, s.r.o., ktorá predmetnú stavbu dokončila, pričom bol zmenený účel stavby z rodinného domu na penzión. Spoločnosť GORS, s.r.o., na stavbe penziónu zabezpečovala hrubé stavebné práce a dodávala stavebný materiál. Žalobca dodával stolárske a drevárske výrobky, A. A. robil zámkovú dlažbu. So žalobcom mal ústnu dohodu a robil práce na objednávky. Žalobca robil dodávku a montáž, Miloš Gono chodil brať materiál sám, podľa toho ako potreboval. Faktúry boli vyhotovené následne po dodávke materiálu, faktúry vyhotovila účtovníčka za základe podkladov Miloša Gonu, ktoré on alebo jeho manželka podpísali. Príjmové pokladničné doklady boli vyhotovené v tom dni, ktorý je uvedený na doklade, uvedené príjmy boli v tieto dni záúčtované v účtovníctve spoločnosti GORS, s.r.o., a doručovala ich buď jeho manželka, alebo on sám. Úhrady faktúr sa uskutočnili v hotovosti v tom termíne a takej výške, ako je uvedené na predmetných príjmových pokladničných blokoch. Peniaze žalobca vyplatil naraz sám v hotovosti, ktoré prevzal Miloš Gono osobne. Všetky príjmy boli záúčtované v účtovníctve spoločnosti GORS, s.r.o.. K účtovným dokladom spoločnosti GORS, s.r.o., za rok 2008 uviedol, že sa nakontaktuje na súčasného konateľa spoločnosti p. S. a potom ich doloží do konca budúceho týždňa.

Zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 643/320/42916/2010/Bie zo dňa 12.10.2010, kde ako svedok vypovedal Z.V. vyplýva, že v roku 2008 pracoval pre žalobcu ako živnostník, pričom žalobcovi za rok 2008 vystavil celkovo 12 faktúr. Peniaze mu žalobca vyplatil osobne v takej výške ako bola vyčíslená na faktúrach a príjmových pokladničných dokladoch. Predložil tiež knihu pohľadávok k 31.12.2008. Na otázku, aký bol dôvod nepodania daňového priznania za rok 2008 uviedol, že si nie je vedomý, že by

toto daňové priznanie nebolo podané. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 644/320/8466/2010/Tru zo dňa 07.09.2010, na ktorom ako svedok vypovedal M. S. (konateľ spoločnosti GORS, s.r.o., v čase od 01.10.2009 do 13.01.2012) vyplýva, že dňa 24.08.2010 navštívil predchádzajúceho konateľa spoločnosti GORS, s.r.o., Miloša Gonu, ktorý sa vyjadril, že nemá žiadne doklady týkajúce sa spoločnosti GORS, s.r.o.,. Z uvedeného dôvodu nemohol M. S. predložiť správcovi dane doklady týkajúce sa spoločnosti GORS, s.r.o.,.

Zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 644/320/7789/2010/Bac zo dňa 21.07.2010, kde vypovedal M. S. vyplýva, že Miloša Gonu navštívil osobne v miestne bydliska, avšak nepodarilo sa mu s ním skontaktovať. Manželka Miloša Gonu mu uviedla, že sa do 15.08.2010 nachádza pracovne v zahraničí a o požiadavke na vydanie dokladov za obdobie roku 2008 ho bude informovať.

Z uvedeného vyplýva, že v rámci administratívneho konania bolo vykonané rozsiahle dokazovanie prostredníctvom výsluchu svedkov, predloženia listín a pod. Súd prvého stupňa v odôvodnení napadnutého rozsudku podrobne popísal skutkový stav, ako vyplynul z administratívneho spisu. Otázne je, kde sa nachádza účtovníctvo spoločnosti GORS, s.r.o., keďže pôvodný konateľ p. Gono tvrdil, že ho celé odovzdal novému konateľovi, avšak bez protokolu, pričom nový konateľ sa viackrát snažil nakontaktovať s p. Gonom ohľadom odovzdania účtovníctva predmetnej spoločnosti, ale bezvýsledne. Rovnako výkon prác pre žalobcu bol p. Z. potvrdený, avšak dodávateľ materiálu ostal nevyriešený. Účtovníčka žalobcu mu robila účtovníctvo podľa dokladov, ktoré jej predložil a na jeho pokyn. Predložené jej boli aj doklady od spoločnosti Z+M INVESTMENT, s.r.o., pri ktorých previedla účtovné operácie, avšak neskôr jej žalobca povedal, že došlo k zmene dodávateľa a v účtovníctve omylom ponechala predmetné doklady od uvedenej spoločnosti. Čo sa týka príjmových dokladov spoločnosti Z+M INVESTMENT, s.r.o., žalovaný sa o nich zmienil na str. 5 napadnutého rozhodnutia a rovnako aj na výzvu č. 643/320/50147/2010/Bie zo dňa 14.12.2010 sa mal žalobca vyjadriť k týmto príjmovým dokladom. Rovnako poukazuje senát najvyššieho súdu i na dôvody prvostupňového rozhodnutia, z obsahu ktorého okrem iného dáva do pozornosti, že správca dane zaslal žalobcovi výzvu na predloženie dôkazov č. 643/320/50147/2010/Bie zo dňa 14.12.2010, na základe ktorej mal daňový subjekt predložiť dôkazy, ktorými by nepochybne preukázal tvrdenie, že sporný materiál na stavbu penziónu v skutočnosti dodala spoločnosť GORS, s.r.o., Javorinská 401/11, Nové Mesto nad Váhom, nakoľko z dovtedy vykonaného dokazovania neboli jeho tvrdenia preukázané. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí zdôraznil, že samotné faktúry, príjmové a výdavkové pokladničné doklady ešte nie sú dôkazom o tom, že predmetné plnenia, uvedené na dokladoch od spoločnosti GORS, s.r.o., Nové Mesto nad Váhom, boli v skutočnosti zrealizované uvedenou spoločnosťou.

Žalobca doručil dňa 17.01.2011 Daňovému úradu Nové Mesto nad Váhom písomné vyjadrenie k predmetnej výzve. V písomnom vyjadrení uviedol, že k prijatým faktúram od dodávateľa GORS, s.r.o., Nové Mesto nad Váhom, okrem pokladničných dokladov nemá žiadne iné dôkazy.

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 (§ 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.).

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 (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.).

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 (§ 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.).

Podľa § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov

(priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. 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 zákona č. 222/2004 Z.z. 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

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,

b) ním uplatnená zo služieb a z tovarov dodaných s inštaláciou alebo montážou dodávateľom alebo na jeho účet, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4 a ním uplatnená z tovaru, pri ktorom je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 7 a 9,

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.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 219 ods. 1 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods. 2 O.s.p. 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.

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 a s prihliadnutím na ustanovenie § 219 ods. 2 O.s.p. dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa odvolací súd stotožňuje v celom rozsahu.

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, zákon č. 511/1992 Zb. obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

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

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“.

Najvyšší súd sa preto stotožnil s názorom krajského súdu, že žalobca v konaní nepreukázal vecnú súvislosť dodania a použitia tovarov a služieb a nepreukázal ani to, že dodania boli uskutočnené osobou, uvedenou na predložených dokladoch. Výpovede svedkov rovnako nepreukázali realnosť tvrdených skutočností. Ani senát odvolacieho súdu nepopiera realnosť skutočného dodania tovarov a služieb, ako aj realnosť vykonaných činností, avšak ani ohliadka objektu - Penziónu, nachádzajúceho sa v Beckovskej Vieske č. 620, kde mal byť predmetný materiál zabudovaný by nepreukázala, tak ako to správne uviedol súd prvého stupňa, kto bol skutočným dodávateľom surovín resp. iného tovaru pre žalobcu.

Podmienky uvedené v § 49 a nasl. (odpočítanie dane) zákona č. 222/2004 Z.z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže zákon to neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarcu požaduje z dôvodu ľahkej zneužívateľnosti, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Odpočet DPH si žalobca sám uplatnil, preto je povinný uchovávať a následne preukázať všetky doklady, ktoré preukazujú reálne uskutočnenie skutočností, uvedených na faktúrach.

Žalobca neunesol ani v administratívnom ani v súdnom konaní dôkazné bremeno a nebolo možné súhlasiť ani s jeho opakovanými odvolacími námietkami, keď neuviedol žiadne také skutočnosti, s ktorými by sa daňové orgány nevysporiadali. Aj keď sporné faktúry obsahujú po formálnej stránke všetky predpísané náležitosti, pre daňové účely musia byť skutočnosti na nich deklarované aj preukázateľné inými dôkazmi, čo v tomto prípade absentuje. Podľa názoru odvolacieho súdu žalobca dôkazné bremeno v tomto prípade neunesol. Svedecké výpovede osôb, ktoré sa mali podieľať na dodávke tovarov alebo pre žalobcu viedli účtovníctvo, nepotvrdili skutočnosť, kto bol dodávateľom uvedeného zdaniteľného plnenia pre žalobcu. Konatelia žalobcom označeného dodávateľa - spoločnosti GORS, s.r.o., Nové Mesto nad Váhom, správcovi dane účtovníctvo nepredložili, napriek opakovaným výzvam.

Výmenu daňových dokladov v účtovníctve žalobcu od dodávateľa žalobcu Z+M Investment, s.r.o., za daňové doklady od spoločnosti GORS, s.r.o., považuje senát odvolacieho súdu za účelovú, keďže k tejto výmene prišlo až po uskutočnení a ukončení daňovej kontroly dane z príjmu za rok 2008 u žalobcu (protokol o výsledku daňovej kontroly dane z príjmu za rok 2008 č. 643/320/6817/2011/Bie zo dňa 31.03.2011).

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 (§ 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.) správca 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 (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.), 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. Zásada rovnosti (§ 2 ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti, vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

Záver, ktorý bol zo zistených skutkových okolností v daňovom konaní ustálený zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotno-právnymi ustanoveniami zákona č.

222/2004 Z.z. V predmetných prípadoch žalobcovi právo na odpočítanie dane (§ 49 ods. 1, § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH) nevzniklo. Potom je nesprávne aj konštatovanie, že nebola dodržaná Šiesta Smernica Rady 77/388/EEC zo dňa 17.05.1977, ktorá zakladá spoločný systém DPH, podľa ktorej právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre. Právo na odpočet dane z pridanej hodnoty vzniká vtedy, ak je preukázané, že predmetné plnenia boli uskutočnené osobou uvedenou vo faktúrach. Dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte a dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. V preverovaných prípadoch, vzhľadom na zistené skutočnosti došlo k pochybnostiam ohľadom vecnej súvislosti dodania a použitia tovarov a služieb, ako aj, či boli dodania tovaru reálne uskutočnené osobou uvedenou na dokladoch. Keďže v daňovom konaní leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte, je na ňom, aby bez všetkých pochybností, v prípade následnej daňovej kontroly preukázal tvrdené skutočnosti, aj s určitým časovým odstupom.

Súd prvého stupňa sa dostatočným spôsobom vysporiadal s námietkami žalobcu uvedenými v podanej žalobe. Krajský súd uviedol, že postup správnych orgánov oboch stupňov bol v súlade so zákonom. Skutkový stav zistený správcou dane a žalovaným, ktorých úlohou pri posudzovaní práva na odpočítanie DPH zo zdaniteľných obchodov deklarovaných predloženými faktúrami je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale aj zo zistení, či sú preukázané skutočnosti na nich deklarované, bol podľa názoru senátu odvolacieho súdu dostatočne zistený a v rozhodnutiach náležite odôvodnený. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať stanovisko, rovnako mohol produkovať dôkazy na svoje tvrdenia.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne ako vecne správny a v súlade so zákonom potvrdil. Rozhodnutia žalovaného a správcu dane obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti, žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a logického uvažovania, všetky dôkazy hodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z týchto podstatných dôvodov napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil.

V senáte rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zák. č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

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

## **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.