

|                            |                                |
|----------------------------|--------------------------------|
| Súd:                       | Najvyšší súd SR                |
| Spisová značka:            | 5Sžf/94/2014                   |
| Identifikačné číslo spisu: | 4014200280                     |
| Dátum vydania rozhodnutia: | 29.02.2016                     |
| Meno a priezvisko:         | JUDr. Milan Morava             |
| Funkcia:                   | sudca                          |
| ECLI:                      | ECLI:SK:NSSR:2016:4014200280.1 |

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členov senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Petry Příbelskej, PhD., v právnej veci žalobcu BILLIK, spol. s r.o., so sídlom Výčapy Opatovce 144, zastúpeného advokátkou JUDr. Máriou Konrádovou, so sídlom v Nitre, Farská 9, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná č. 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100304/1/14669/2014 zo dňa 13. januára 2014, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre z 15. októbra 2014, č.k. 11S/32/2014-133 takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre z 15. októbra 2014, č.k. 11S/32/2014-133, p o t v r d z u j e.

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

### Odôvodnenie

Krajský súd v Nitre (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom z 15. októbra 2014, č.k. 11S/32/2014-133 podľa §250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100304/1/14669/2014 zo dňa 13.01.2014, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Nitra, dodatočný platobný výmer č. 940401/5/4440526/2013 zo dňa 27.09.2013, ktorým žalobcovi podľa § 68 ods. 5 v nadväznosti na § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2008 v sume 5 238,73 € z dôvodu, že neboli splnené zákonné podmienky podľa § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

Krajský súd sa oboznámil s obsahom administratívneho spisu žalovaného i správcu dane a postupom podľa § 247 a nasl. Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) preskúmal zákonnosť napadnutého rozhodnutia a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná. Posudzujúc správnosť rozhodnutí správnych orgánov pri svojom rozhodovaní vychádzal z ustanovení § 19 ods. 1 veta prvá a druhá

zákona o DPH účinného do 31.12.2006, § 49 ods. 1, 2 písm. a/ zákona o DPH, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, § 165 ods. 1, 2 daňového poriadku, pričom sa stotožnil s názorom žalovaného, že žalobca v daňovom konaní nesplnil hmotnoprávne podmienky nároku na odpočet DPH, t.j. nepreukázal reálne dodanie materiálu (tovarov a polotovarov) používaných pri výrobe sofistikovaných zväracích zariadení.

Krajský súd v odôvodnení uviedol, že správca dane nemal možnosť zistiť a preveriť pôvod tovaru a preukázať existenciu tohto tovaru u daňového subjektu od deklarovaného dodávateľa na predloženej faktúre, vrátane zaplatenia dane za dodaný tovar žalobcovi. Stotožnil sa s právnym názorom daňových orgánov o tom, že daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty použiteľný vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť, teda, že tovar bol aj reálne dodaný od dodávateľa uvedeného na faktúre. Zároveň pritom poukázal napr. rozsudok č. 2 Afs 177/2006-61, rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp.zn. 2Sžf/52/2011 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č.k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011. Podľa krajského súdu, podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/, ako i v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. sú hmotnoprávne podmienky a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet DPH. Zdôraznil, že vzhľadom na ľahkú zneužívateľnosť zákonodarca požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok v zmysle zákona o DPH. Pokiaľ si platiteľ podľa daňového priznania uplatnil nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr, musí byť schopný preukázať, že zdaniiteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňovom doklade (faktúra). V danej veci krajský súd pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia a postupu oboch daňových orgánov nezistil rozpor so zákonom o správe daní, ani s hmotnoprávnym predpisom č. 222/2004 Z.z. o DPH platného v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia u žalobcu.

Vo vzťahu k tvrdeniu žalobcu, že splnil všetky zákonné predpoklady na odpočet DPH a má doklady v poriadku, obchod sa realizoval a že nemôže ovplyvniť konanie tohto dodávateľa, krajský súd poznamenal, že zákon o DPH, ani iný zákon neukladá daňovému subjektu, aby si preveril svojich obchodných partnerov, avšak musí si byť vedomý následkov svojich obchodných transakcií, pokiaľ tieto nevykazujú znaky a nespĺňajú podmienky v zmysle zákona o DPH, ktorý má prísne hmotnoprávne podmienky na vrátenie z dane vzhľadom na to, že ide o verejné prostriedky daňových poplatníkov. Krajský súd sa nestotožnil ani s námietkami žalobcu, že rozhodnutie žalovaného vychádzalo z nedostatočného zistenia skutkového stavu, resp. zistenie skutkového stavu je v rozpore s obsahom spisov, keďže zo spisového materiálu žalovaného vyplýva, ako postupoval správca dane a žalobca bol vždy informovaný o priebehu úkonov v rámci daňovej kontroly (vrátane po zrušení prvého rozhodnutia správcu dane na základe odvolania žalobcu). Žalobca bol vždy informovaný i o ústnom pojednávaní predvolaných osôb a svedkov a mal možnosť klásť otázky a reagovať na podané vysvetlenia svedkov, ktorí sa dostavili na predvolanie správcu dane, čo nevyužil (napr. výsluch p. E., v roku 2008 ako živnostník vykonával odťahovú službu), ktorý mu mal zabezpečovať dovoz tovaru od deklarovaného dodávateľa). Krajský súd je toho názoru, že žalovaný správny orgán riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonomnom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci (v súlade s nálezom napr. Ústavného súdu SR IÚS 241/07, IÚS 342/2010 a pod.). Krajský súd dal do pozornosti žalobcu rozhodnutie ESLP prípad Garcia Ruiz c. Španielsko z 21.01.1999 a zdôraznil, že judikatúra ESLP a ani Ústavný súd SR pritom nevyžadujú, aby na každý argument účastníka konania bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia, ale iba na taký argument, ktorý je pre rozhodnutie danej veci rozhodujúci a vyžaduje sa špecifická odpoveď.

Na námietku žalobcu, že rozhodnutie žalovaného i správcu dane považuje za nezákonné i z dôvodu, že materiál, ktorý nakúpil od dodávateľa podľa predloženej faktúry, bol použitý a spracovaný, k čomu predložil znalecký posudok č. 20/2013, č. 21/2013, a že doklady boli riadne zaúčtované (ZP č. 21/2013), krajský súd uviedol, že ide o dôkazy, ktoré nepreukazujú reálne dodanie tovaru od deklarovaného dodávateľa žalobcu podľa faktúry (spoločnosť BEEUTIFUL s.r.o. so sídlom v Prievidzi, od 29.10.2008 ALEDO s.r.o. so sídlom v Seredi), ale iba to, že žalobca mal materiály (tovary a polotovary), ktoré použil pri výrobe svojich výrobkov. Podľa názoru krajského súdu by bolo nadbytočné nariadovať znalecké dokazovanie za tým účelom ako to navrhol žalobca v súvislosti s predloženým

znaleckým posudkom č. 20/2013 a znalecký posudok č. 23/2013, že žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období vyrobil výrobky, ktoré dodal svojim odberateľom. Ďalej uviedol, že správca dane i žalovaný vyhodnotili dôkazy v súlade so zákonom, nakoľko konateľka dodávateľa v čase vystavenia faktúry nevedela predložiť žiadne doklady o realizácii tovaru podľa fa. č. 208005, pretože túto obchodnú transakciu nezabezpečovala, ale ju zabezpečoval poverený subjekt, a to p. S., ktorý však správcovi dane neposkytol žiadne doklady o realizovaní tohto tovaru, ani o splnení si daňovej povinnosti dodávateľa, hoci bol splnomocnený zástupcom uvedenej spoločnosti v kontrolovanom zdaňovacom období žalobcu. Krajský súd zastáva názor, že samotné vyhlásenie nepostačuje na preukázanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia dodávateľom deklarovaným na faktúre, ak nie je preukázané reálne plnenie v spojitosti s daňovými povinnosťami dodávateľa. Podľa krajského súdu neobstojí ani námietka žalobcu, že prepravu tovaru zabezpečoval p. E., nakoľko bol predvolaný a uviedol, že prepravu predmetného tovaru pre žalobcu nezabezpečoval, ale motorové vozidlo IVECO ZETA poskytol žalobcovi ako protislužbu a vozidlo nemal ani v evidencii, keďže nemalo pridelenú ani slovenskú ŠPZ. Nepotvrdil teda tvrdenie žalobcu o dopravcovi uvedeného tovaru, hoci podľa zistení správcu dane p. E. v kontrolovanom zdaňovacom období bol platcom DPH a odmietol uviesť aj meno vodiča, aby podľa jeho vyjadrenia „nemal problémy“. Žalobca bol prítomný pri výsluchu tohto svedka a neuviedol žiadne námietky, ani sa k tomu nevyjadril. Skonštatoval, že jednoznačne tento svedok vypovedal v rozpore s tvrdeniami žalobcu.

Námietku žalobcu, že správca dane nevykonával dokazovanie výsluchom ostatného konateľa spoločnosti, ktorá mu dodala tovar, krajský súd považoval za bezpredmetnú, keďže dodávateľ žalobcu o zmene jeho obchodného názvu na spoločnosť ALEDO s.r.o. zmenila i konateľa, ktorým sa stal S. K., ktorý bol riadne predvolaný na ústne pojednávanie a tiež nepotvrdil, ani nepreukázal splnenie si daňovej povinnosti spoločnosti ako dodávateľa žalobcu a uviedol iba to, že pri prevode obchodného podielu žiadne účtovné doklady mu neboli odovzdané. Podľa názoru krajského súdu, žalobca si osvojil nesprávne závery z ním citovaných rozhodnutí ESD (rozsudky C-354/03, C-80/11, C-142/11) a Najvyššieho súdu SR (3Sžf/1/2010, 3Sžf/1/2011) a ani neuviedol, v ktorých bodoch by bolo možné tieto závery aplikovať na jeho obchodnú transakciu podľa predloženej faktúry v kontrolovanom zdaniteľnom období. Krajský súd poukázal aj na judikatúru Súdneho dvora, ktorá pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (napr. rozsudky ESD Teleos pic. a spol. č. C-409/04, Vlaamse Oliemaatschappij NV č. C-499/10). Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (napr. rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében kft a Pétér Dávid

č. C-80/11 a C-142/11). Podľa krajského súdu, neobstojí ani ďalšia námietka žalobcu o neprimeranej dĺžke daňového konania, lebo zo spisu vyplýva, že lehota na vykonanie daňovej kontroly bola predĺžená nariadeným orgánom o šesť mesiacov z dôvodu potreby požiadania správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií v zmysle Nariadenia Rady (ES) zo dňa 07.10.2013 č. 1798/2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty.

O náhrade trov konania rozhodol podľa §250k ods. 1 OSP a žalobcovi ktorý v konaní úspech nemal náhradu trov konania nepriznal.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zastúpení advokátom v zákonnej lehote odvolanie namietajú, že prvostupňový súd nesprávne právne vec posúdil tým, že nepoužil správne ustanovenie právneho predpisu a nedostatočne zistil skutkový stav podľa § 205 ods. 2 písm. a/ v spojení s § 221 ods. 1 písm. h/ OSP, na základe vykonaného dokazovania dospel k nesprávnym právnym záverom (§ 205 ods. 2 písm. d/ OSP) a jeho rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 205 ods. 2 písm. f/ OSP). V prvom rade namietal, že krajský súd nepoužil ustanovenie § 2 ods. 6, 7 a 8 zákona o správe dani. Ďalej namietal záver krajského súdu, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno v daňovom konaní, kedy nepreukázal reálne dodanie tovaru od deklarovaného dodávateľa na predloženej faktúre a tým ani splnenie podmienky pre uplatnenie odpočtu dane (§ 49 zákona o DPH). Žalobca opätovne poukázal na rozhodnutia SD EÚ uvedené v žalobe a zdôraznil, že predložil všetky relevantné

doklady o nadobudnutí tovaru, pričom preukázal, že tento bol riadne zaúčtovaný v účtovníctve ako aj to, že sa u neho nachádzal a bol použitý na ďalšie zdaniteľné plnenia. Poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR, sp.zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19.08.2010 v zmysle ktorého „Dôkazné bremeno, že u iného daňového subjektu, došlo k podvodnému konaniu je na správcovi dane, resp. orgánoch činných v trestnom konaní. Žalobcovi ako daňovému subjektu zákon nedáva právne prostriedky na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov.“ Podľa názoru žalobcu, žalovaný v zmysle uvedeného rozhodnutia je povinný preukázať, že k dodaniu tovaru skutočne nedošlo. Následne vytkol krajskému súdu, že sa nezaoberal dôkazmi potvrdzujúcimi skutočnosť, že spoločnosť ALEDO s.r.o. tovar skutočne dodala (vyhlásenie p. G. S., potvrdenie p. E., že tovar bol prepravený, znalecké posudky znalcov, dodacie listy, faktúry, úhrady za tovar a pod.). Uviedol, že z vykonaného dokazovania ani z jedného dôkazu alebo tvrdenia nevyplýva, že by spoločnosť ALEDO s.r.o. tovar nedodala. Žalobca je toho názoru, že predložil všetky dôkazy, ktoré predložiť mal a mohol za účelom preukázania reálneho dodania tovaru (okrem listinných účtovných dokladov), označil tiež osoby, ktoré sa mali priamo podieľať na dodávke tovaru žalobcovi, vyjadril sa k pôvodu tovaru, doprave a pod. Ďalšie doklady preukazujúce pôvod tovaru však nebolo možné zabezpečiť, keďže uvedené je mimo sféry vplyvu žalobcu.

Žalobca si teda riadne plnil svoju dôkaznú povinnosť a za týmto účelom aj spolupracoval so správcom dane. Podľa žalobcu, dôkazné bremeno na strane žalobcu nemožno vnímať absolútne, keďže v zmysle takéhoto výkladu by pri každom preverovaní dodávky tovaru umožňoval správcovi dane poprieť dodávku tovaru, ktorý sa spotreboval vo výrobe alebo ktorý sa následne predal. Krajský súd ani žalovaný pritom neuviedli, ako mal ďalej žalobca preukázať odôvodnenosť svojho nároku na odpočítanie DPH. V zmysle uvedeného preto žalobca považuje rozhodnutie krajského súdu za arbitrárne. Rovnako má žalobca za to, že krajský súd nesprávne aplikoval ustanovenie § 69 ods. 5 zákona o DPH a to v rozpore s princípom neutrality. V danom prípade došlo podľa žalobcu k porušeniu základného princípu neutrality DPH deklarovaného Európskym súdnym dvorom (C-408/98 Abbey National, C-25/03 HE), podľa ktorého musí byť podnikateľ plne zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočňovanie zdaniteľných obchodov podliehajúcich DPH, a to aj v prípade, ak je zjavné, že iná transakcia v dodávateľskom reťazci má podvodnú povahu, pričom platiteľ o nej nevedel alebo nemohol vedieť (C-354/03 Optigen). Žalobca považoval za nesprávne právne posúdenie krajského súdu týkajúce sa prerušenia daňového konania, keďže podľa jeho názoru, zabezpečenie svedeckej výpovede p. K. nemôže byť dôvodom na prerušenie daňovej kontroly, nakoľko jej výsledkom nebolo ani konanie o predbežnej otázke, ani konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia. Z uvedených dôvodov žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, alternatívne zruší žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane a vec mu vráti na ďalšie konanie. Zároveň žiadal zaviazat' žalovaného na náhradu trov konania vrátane trov právneho zastúpenia.

Žalovaný vo svojom vyjadrení k odvolaniu uviedol, že sa v plnom rozsahu pridrižiava svojho vyjadrenia k žalobe z 05.05.2014 vzhľadom na to, že odvolanie podané žalobcom obsahuje skutočnosti, ku ktorým sa už žalovaný vyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 OSP) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP) 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 OSP).

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 odpočítať 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 odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená 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 § 219 ods. 1 OSP odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods. 2 OSP 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.

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.

Najvyšší súd Slovenskej republiky dáva do pozornosti, že úlohou súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku (§ 247 a nasl. OSP) 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 účastníkom 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 predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia. Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie

napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 OSP). 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 OSP).

Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky medzi účastníkmi konania v danej veci ostala spornou otázka, či správne orgány vydali vo veci zákonné rozhodnutia, na základe spoľahlivo zisteného skutkového stavu, a či správne hodnotili vykonané dôkazy v danej veci, a či nedošlo k porušeniu zásady zákonného hodnotenia dôkazov v rámci úvahy správneho orgánu.

Najvyšší súd po vyhodnotení odvolacích dôvodov dospel k záveru, že napadnutý rozsudok krajského súdu je vecne správny a s poukazom na ustanovenie § 219 ods. 2 OSP sa v celom rozsahu stotožňuje aj s jeho odôvodnením, ktoré je úplné, výstižné, reagujúce na všetky námietky žalobcu, a preto nebude opakovať pre účastníkov konania známe fakty a len na doplnenie dodáva.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi 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, že dodanie predmetných prác a tovarov bolo uskutočnené tak, ako to deklaroval. Práve naopak, v rámci preverovania bolo správcou dane preukázané, že spoločnosť ALEDO, s.r.o., ani žalobca nedisponujú dodacím listom, ktorý by, čo sa týka množstva guľatiny, zodpovedal faktúre zo dňa 12.11.2008. Žalobca neodstránil ani nezrovnalosti a pochybnosti v tvrdení, že tovar bol prepravovaný do spoločnosti žalobcu vlastným dopravným prostriedkom, keď naproti tomu splnomocnený zástupca žalobcu G. S. prehlásil, že tovar osobne odovzdal vodičovi na prepravu, ktorú obstarával A. E. v rámci občianskej výpomoci, pričom sa vyskytli nezrovnalosti aj vo výpovedi A. E. ohľadne typu motorového vozidla ktorý mal predmetný tovar prevážať, ako aj nezrovnalosti ohľadne miesta nakládky tovaru. Na základe zistených skutočností daňové orgány mali právo dôvodne pochybovať či fakturovaný tovar dodala žalobcovi ním tvrdený dodávateľ a platiteľ dane z pridanej hodnoty.

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, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužiteľnosť, aby platiteľ, ktorý

nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Odpočet DPH si žalobca uplatnil sám, preto je povinný uchovávať a následne preukázať všetky doklady, ktoré preukazujú reálne uskutočnenie skutočností, uvedených na faktúrach.

Žalobca neuniesol 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. Dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte a dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú kontrolu daňovníkom deklarovaných skutočností a dokladov. Aj keď faktúry obsahujú po formálnej stránke všetky predpísané náležitosti, pre daňové účely musia byť skutočnosti na nich deklarované aj preukázateľné inými dôkazmi.

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 správne aj konštatovanie, že nebola dodržaná Šiesta Smernica Rady, 77/388/EEC zo dňa 17.05.1977, v znení neskorších zmien, ktorá zakladá spoločný systém DPH a 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 je na daňovom subjekte. V preverovaných prípadoch, vzhľadom na zistené skutočnosti, došlo k pochybnostiam ohľadom reálneho dodania plnení uskutočnených osobou uvedenou na daňových dokladoch. Keďže v daňovom konaní leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte, je na ňom, aby bez všetkých pochybností, v prípade následnej daňovej kontroly preukázal deklarované skutočnosti, aj s určitým časovým odstupom.

Najvyšší súd Slovenskej republiky rešpektuje rozsudok ESD Mahagében kft. a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11, ako aj ostatných obdobných záverov vydaných ESD, ktoré zaujímajú stanovisko k možnosti daňového subjektu sledovať zákonnosť výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov. Tieto závery sa však týkajú len vzdialenejších dodávateľov v reťazci, ktorý priamo nerealizujú obchodnú transakciu ako bezprostredný dodávateľ preverovaného daňového subjektu, u ktorého sa vyskytujú pochybnosti alebo nezrovnalosti, ktoré nekorešpondujú s údajmi deklarovanými preverovaným daňovým subjektom, ktorý s ním konal a bol priamo účastný deklarovaného zdaniteľného plnenia, nemá takýto subjekt možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie, nakoľko bol sám spoluaktérom tejto transakcie a bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia DPH.

Súd prvého stupňa sa dostatočným spôsobom vysporiadal s námietkami žalobcu uvedenými v podanej žalobe, uviedol, že postup finančných orgánov oboch stupňov bol v súlade so zákonom. Úlohou žalovaného i správcu dane pri posudzovaní práva na odpočítanie DPH zo zdaniteľných obchodov deklarovaných predloženými faktúrami, je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale aj z výsledkov zistení o preukázateľnosti skutočností na nich deklarovaných. Stav veci zistený správcou dane a žalovaným, bol podľa názoru senátu odvolacieho súdu, dostatočne

preukázaný a v rozhodnutiach náležite odôvodnený. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať stanovisko.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu 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 Nitre ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP v spojení s § 219 ods. 1, 2 OSP potvrdil. O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP. Žalobca v konaní nebol úspešný, preto mu súd právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte 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 1. mája 2011).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok **n i e j e** prípustný.