

|                            |                                |
|----------------------------|--------------------------------|
| Súd:                       | Najvyšší súd SR                |
| Spisová značka:            | 4Sžf/52/2014                   |
| Identifikačné číslo spisu: | 7012200694                     |
| Dátum vydania rozhodnutia: | 02.06.2015                     |
| Meno a priezvisko:         | JUDr. Jana Zemková             |
| Funkcia:                   | sudca                          |
| ECLI:                      | ECLI:SK:NSSR:2015:7012200694.1 |

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Petry Pribelskej PhD. v právnej veci žalobcu: E. G., Y., právne zastúpeného JUDr. Alicou Petrovskou Homzovou, advokátkou, so sídlom Moyzesova 46, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020503/1/479335-748305/2012/4897 zo dňa 3. apríla 2012, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/164/2012-79 zo dňa 13. marca 2014, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/164/2012-79 zo dňa 13. marca 2014 p o t v r d z u j e .

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

### Odôvodnenie

#### I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“, príp. „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia vyššie uvedeného rozhodnutia žalovaného a zrušenia prvostupňového rozhodnutia, dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Kráľovský Chlmec (ďalej aj „správca dane“), č. 738/230/16495/11/Vár zo dňa 27.06.2011, ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v systave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2010 v sume 40 964,- € a bola mu určená vlastná daňová povinnosť za zdaňovacie obdobie máj 2010 v sume 10 533,60 €.

Dôvodom dodatočného určenia vlastnej daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie DPH bolo neuznanie reálneho podkladu zdaniteľného plnenia správcom dne, deklarovaného faktúrami č. 130510/V2 zo dňa 13.05.2010 a č. 270510/V2 zo dňa 27.05.2010, vystavenou dodávateľom žalobcu, H.

Y., VENIKOM, za nákup drevených kolíkov o rozmeroch 3x5x110 cm v množstve 61 000 kusov.

Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 1020503/1/479335-748305/2012/4897 zo dňa 03.04.2012, vydaným podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní“) v spojení s § 165 ods. 2 zákona č. 563/2004 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“), uvedené prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

Krajský súd v medziach žaloby preskúmal napadnuté rozhodnutia a konanie, ktoré predchádzalo ich vydaniu a dospel k záveru, že rozhodnutie a postup daňových orgánov oboch stupňov sú v súlade so zákonom, pretože v dostatočnom rozsahu zistili skutkový stav a správne aplikovali príslušné zákonné ustanovenia.

Náhradu trov konania neúspešnému žalobcovi podľa § 250k ods. 1 O.s.p. nepriznal.

Krajský súd v súvislosti s dôkaznou povinnosťou žalobcu, vyplývajúcou z ustanovenia § 49 ods. 1, 2 písm. a/, § 51 ods. 1, § 52 až § 54 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) v spojení s § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., skonštatoval výsledky dokazovania získané v rámci správy daní ako i v rámci daňovej kontroly oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za kontrolované zdaňovacie obdobie. Poukázal, že v preskúmanom prípade ide o nepriznanie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie máj 2010 v sume 40 964,- € z faktúr č. 130510/V2 zo dňa 13.05.2010 a č. 270510/V2 zo dňa 27.05.2010, ktorými bolo fakturované dodanie drevených kolíkov v počte 30 800 ks a 30 800 ks. Dodávateľom bol subjekt - H. Y. - VENIKOM, Malá Trňa 125. K fyzickému odovzdaniu a prevzatíu tovaru došlo v skladových priestoroch patriacich spoločnosti DREVO SK, s.r.o., v ktorej konateľom je H. Y., starší. Keďže žalobca okrem faktúr nepredložil žiadne iné dokumenty, ktorými by preukazoval reálne uskutočnenie dodávok, kontrolná skupina vykonala dokazovanie za účelom preverenia, či deklarované obchody boli aj reálne uskutočnené. Takýmito dôkazmi boli miestne zisťovania, nahliadnutia do spisov iných daňových subjektov prepojených s H. Y. a to spoločností DOMBY, s.r.o., DREVO SK, s.r.o., RTL-K, s.r.o., JOMADO, s.r.o.,.

Výsledky dokazovania, ktoré sú podrobne uvedené v oboch rozhodnutiach daňových orgánov a aj v prvej časti odôvodnenia rozsudku poukázali, že žalobca obchodoval v predmetnom zdaňovacom období a aj v ostatných zdaňovacích obdobiach výlučne s komoditou drevené kolíky iba so spoločnosťami personálne prepojenými s H. Y. a to tak, že tovar bez toho, aby opustil skladovací priestor menil vlastníka tak, aby v zdaňovacom období z obchodu vznikol nadmerný odpočet. Drevené kolíky mal žalobca podľa skladovej karty, ktorú predložil pri miestnom zisťovaní H. Y., st. predať dňa 05.10.2010 do Maďarska, ale zo spisu daňového subjektu DOMBY, s.r.o., kontrolná skupina zistila, že už 13.09.2010 sa v sklade v Strede nad Bodrogom žiadne drevené kolíky, ktoré by patrili žalobcovi nenachádzali. Miestnym zisťovaním v januári 2010 bolo zistených v tomto sklade cca 250 000 ks drevených kolíkov, ktoré boli označené, že patria spoločnosti DOMBY, s.r.o. a miestnym zisťovaním vo februári 2011 a v tých istých priestoroch bola komodita drevené kolíky v množstve 240 200 ks označené ako patriace spoločnosti Prestiž, s.r.o., a 18 900 ks tabuľkou H. Y. - VENIKOM. Kontrolná skupina skúmala a zisťovala pôvod drevených kolíkov a spochybnila samotnú výrobu H. Y. - VENIKOM, pretože nebolo preukázané, z čoho, kým a akými výrobnými prostriedkami ich vyrobil. Zo skladovacej evidencie H. Y. - VENIKOM totiž kontrolná skupina zistila, že v januári 2010 predal všetky kolíky vyrobené v roku 2009 a teda v roku 2010 musel predávať drevené kolíky, ktoré vyrobil v roku 2010. Výdaj guľatiny však nebol zaznamenaný ani na jednej sledovacej karte, H. Y. - VENIKOM neúčtoval o žiadnych výdavkoch, ktoré by preukazovali výrobu, a nemal zamestnancov, výrobné prostriedky, fakturáciu za energie, prepravu a podobne. Tieto zistenia potom aj podľa názoru súdu opodstatnene spochybnil reálne dodanie tovaru dodávateľom H. Y. - VENIKOM, žalobcovi a tým aj neuznanie uplatneného práva na odpočet dane v zmysle § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z.z.

Na námietku žalobcu, že pri hodnotení skutkového stavu nepostupoval správca dane a žalovaný podľa

ustanovenia § 2 a § 29 zákona o správe daní, krajský súd uviedol, že nie je dôvodná, pretože správca dane v záujme zistenia skutočného stavu veci vykonal rozsiahle dokazovanie na objasnenie uskutočňovania obchodu s komoditou drevené kolíky, ktorej dodávka bola uskutočňovaná medzi spoločnosťami prepojenými osobou H. Y. a žalobcom. Dôkazy získané z iných daňových kontrol boli použité v súlade so zákonom a vzhľadom na to, že sa obchody uskutočňovali výlučne v reťazci týchto spoločností, ich použitie bolo aj nevyhnutné na objektívne zistenie skutkového stavu.

Ani tvrdenie žalobcu, že neúčtovanie režijných výdavkov žalobcom je iba porušením predpisov v účtovníctve a nie je dôkazom, že nebola vykonávaná ekonomická činnosť, nepovažuje krajský súd za právne významné, pretože záver, ku ktorému dospel žalovaný a správca dane, je správny a logický a nevychádzal iba z týchto zistení, ale z vyhodnotenia všetkých dôkazov jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach. Tak žalovaný a správca dane postupoval aj pri hodnotení dôkazu ohľadom podnikateľskej činnosti H. Y. - VENIKOM, u ktorého spochybnil jeho ekonomickú činnosť a ktorý mal predávať drevené kolíky žalobcovi, bolo spochybnené plnenie deklarované spornými faktúrami. Žalobca pochybnosť správcu dane nevyvrátil žiadnymi relevantnými dôkazmi. Počas celej daňovej kontroly bol prakticky pasívny, nereagoval na výzvy správcu dane, ani sa nezúčastňoval miestnych zisťovaní, nepredložil žiadne písomnosti, ktoré od neho správca dane pri daňovej kontrole žiadal, preto správne konštatoval, že žalobca neuniesol svoje dôkazné bremeno. Krajský súd bol toho názoru, že správca dane a žalovaný rozhodli v súlade so zákonom, keď žalobcovi nepriznali nadmerný odpočet za máj 2010 na základe už vyššie uvedených skutočností a z týchto dôvodov súd žalobu podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol.

Žalobcovi nepriznal právo na náhradu trov konania, pretože nebol v konaní úspešný. O trovách konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p.

## II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie z dôvodu podľa § 205 ods. 2 písm. a/ a f/ O.s.p. a domáhal sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a žalobcovi prizná náhradu trov konania.

Nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku žalobca vidí v jeho nedostatočnom odôvodnení krajským súdom, ktoré považuje za nepresvedčivé, pretože neobsahuje dostatok dôvodov spoľahlivo umožňujúcich identifikovať akými úvahami sa krajský súd riadil pri rozhodovaní vo veci samej. Podľa žalobcu krajský súd síce v odôvodnení rozsudku podrobne rozpísal právnu úvahu vzťahujúcu sa na danú problematiku, nereagoval však na námietky a argumenty uvádzané žalobcom a to ani na tie, ktoré majú rozhodujúci význam pre rozhodnutie veci. S ohľadom na uvedené je žalobca presvedčený, že nepreskúmateľnosť rozsudku spôsobila, že konane je postihnuté takou vadou, ktorá mala za následok nesprávne rozhodnutie vo veci. V súvislosti s týmto odvolacím dôvodom dal do pozornosti čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, podľa ktorých má účastník konania právo na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo-relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany. Túto skutočnosť niekoľkokrát potvrdil vo svojej rozhodovacej činnosti aj Ústavný súd Slovenskej republiky, (ďalej len „ústavný súd“) sp.zn. III. ÚS 209/04, sp.zn. IV. ÚS 115/03. Ak súd pri odôvodňovaní rozsudku nepostupuje spôsobom, ktorý záväzne určuje § 157 ods. 2 O.s.p., dochádza nielen k tomu, že rozsudok je nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov, alebo pre ich nezrozumiteľnosť (dôvod pre zrušenie v odvolacom konaní), ale aj k tomu, že základné právo na súdnu ochranu nie je naplnené reálnym obsahom.

Nesprávne posúdenie veci krajským súdom podľa žalobcu spočíva v tom, že tento právnu normu správne vyložil, ale na zistený skutkový stav ju nesprávne aplikoval.

Žalobca má za to, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil, keď uzavrel, že si žalobca nesplnil dôkaznú povinnosť vyplývajúcu mu zo zákona č. 22/2004 Z.z. poukazujúc pri tom na zistenie správcu

dane vyplývajúce z výsledkov miestnych zisťovaní, z ktorých uzavrel, že daňový subjekt H. Y. - VENIKOM, ako dodávateľ žalobcu nepreukázal dostatočné množstvo materiálu, z ktorého by boli drevené kolíky vyrábané, existenciu zamestnancov a výrobných prostriedkov. Súd v tejto súvislosti poukázal na skutočnosť zistenú pri daňových kontrolách, že žalobca v uvedenom období obchodoval iba s komoditou drevené kolíky len v prostredí spoločností prepojených s H. Y.. Žalobca uvádza, že kupoval tovar od podnikateľského subjektu H. Y. - VENIKOM, za spôsob podnikania, počet zamestnancov, sídlo a podobne žalobca nenesie zodpovednosť a nie je povinnosťou žalobcu si akýmkoľvek spôsobom preverovať hodnovernosť podnikateľských subjektov - dodávateľov. Krajský súd sa nevysporiadal s opakovanou argumentáciou žalobcu, že z pochybností o hodnovernosti dodávateľa žalobcu nemožno bez ďalších dôkazov vyvodiť záver o nereálnosti deklarovaného zdaniteľného plnenia. Tieto zistenia vedúce k pochybnostiam u daňového subjektu H. Y. - VENIKOM boli navyše dokazované v inom daňovom konaní, ktoré žalobca nemohol žiadnym spôsobom ovplyvniť.

### III.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu zo dňa 23.05.2014 navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

K námietke nepreskúmateľnosti napadnutého rozsudku žalovaný poukázal na nález ústavného súdu sp.zn. IV. ÚS 236/06, podľa ktorého všeobecný súd (prvostupňový, ale aj odvolací) nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces.

Ďalej uviedol, že správca dane, ktorý získa oprávnené pochybnosti o tom, či predmetný tovar bol dodaný, nie je povinný dokazovať nedodanie tohto tovaru, ale dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, ktorý je povinný preukázať uskutočnenie deklarovaného obchodu a to daňovým subjektom uvedeným na predloženej faktúre. Uskutočnenie deklarovaných obchodov je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného deklarovaného obchodu správcovi dane, ktorý v rámci kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane, ktoré právo je spojené s jeho dôkaznou povinnosťou. V tomto prípade, pokiaľ bola spochybnená hodnovernosť dodávateľa (H. Y. - VENIKOM), bolo v záujme žalobcu preveriť si skutočnosti ohľadom menovaného daňového subjektu. Správca dane dospel k záveru o nereálnosti deklarovaného obchodu po vyhodnotení dôkazových prostriedkov predložených žalobcom, ako aj zabezpečených v rámci daňovej kontroly.

### IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“), ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu, napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a konania, ktoré predchádzali ich vydaniu, v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia 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 jednomyselne dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, 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 (§ 247 ods. 1 O.s.p.).

Na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.).

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

Podľa § 219 ods. 2, 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.

Podľa § 250i ods. 1 O.s.p. 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.

Podľa § 1a písm. c/ zákona o správe daní; správou daní je evidencia a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatiek a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Podľa § 15 ods. 6 písm. d/ a písm. e/ zákona o správe daní kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane povinnosť predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia a predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety.

Dokazovanie vedie správca dane, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (§ 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní).

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní, daňový subjekt preukazuje všetky 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 § 2 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou.

Podľa § 19 ods. 1 vety prvej a druhej zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

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

Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu konštatuje, že vo vzťahu k predmetu odvolacích námietok žalobcu, sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti dopĺňa nasledujúce dôvody (§ 219 ods. 2 O.s.p.):

Z obsahu administratívneho a súdneho spisu odvolací súd zistil, že odvolacie dôvody a argumentácia žalobcu počnúc odvolaním proti dodatočnému platobnému výmeru, žalobnými námietkami a odvolaním proti rozsudku krajského súdu končiac, v podstate smerujú proti spôsobu vyhodnotenia výsledkov dokazovania, predovšetkým zistení daňových orgánov vzišlých z vykonaného miestneho zisťovania u žalobcu, z ktorých vyplýva, že daňový subjekt H. Y. - VENIKOM, ako dodávateľ žalobcu nepreukázal dostatočné množstvo materiálu, z ktorého by boli drevené kolíky vyrábané, existenciu zamestnancov a výrobných prostriedkov. Žalobca trvá na tom, že nenesie zodpovednosť a nie je povinnosťou žalobcu si akýmkoľvek spôsobom preverovať hodnovernosť podnikateľských subjektov - dodávateľov.

Ďalej odvolací súd z administratívneho spisu zistil:

V odôvodnení rozhodnutia žalovaný uviedol, že predmetom obchodovania žalobcu v kontrolovanom zdaňovacom období máj 2010 bolo 30.800 ks drevených kolíkov s rozmermi 3x5x110 cm, ktoré podľa predložených faktúr č. 130510/V2 zo dňa 13.05.2010 a č. 270510/V2 zo dňa 27.05.2010 žalobca nakúpil od dodávateľa - H. Y. - VENIKOM, Malá Trňa 125, 076 82. Žalobca v máji 2010 predal iba časť tovaru, t.j. celková výška odpočítateľnej dane prevýšila celkovú výšku dane za zdaňovacie obdobie máj 2010 a daňovému subjektu vznikol nadmerný odpočet. Žalovaný konštatoval, že správca dane zistil, že k samotnému obchodu, t. j. k fyzickému odovzdaniu a prevzatíu tovaru malo dôjsť v skladovacích priestoroch na Hlavnej 600 v Strede nad Bodrogom. Tovar neopustil sklady, zmenil iba vlastníka. Zo skladovej karty správca dane zistil, že žalobca od januára 2010 do októbra 2010 obchodoval s tovarom - drevené kolíky výlučne so spoločnosťami prepojenými osobou H. Y. st. alebo priamo s fyzickou osobou - H. Y. - VENIKOM. Od októbra 2010, kedy žalobca mal všetky drevené kolíky predať spoločnosť EUROPLANT - SK, Kft, Maďarsko ( za ktorú konal H. Y. st.), už s touto komoditou neobchoduje. Žalovaný ďalej v odôvodnení zdôraznil, že správca dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatneného práva na odpočítanie DPH za zdaňovacie obdobie máj 2010 nevychádzal len z predloženej faktúry, pokladničných a účtovných dokladov, ale k tomuto účelu vykonal dokazovanie na zistenie, či predložená faktúra odráža skutočnosť a či v nej neabsentuje materiálny podklad. Správca dane preveroval pôvod drevených kolíkov, ich vek, účel použitia, surovinu na ich výrobu, cenu, ekonomické predpoklady potrebné k výrobe a k obchodovaniu s drevenými kolíkmi, ako aj manipuláciu s kolíkmi, formu úhrady

za tovar, fyzickú existenciu drevených kolíkov a ich dodanie do Maďarska v októbri 2010. Správca dane za účelom preverenia existencie množstva a druhu drevených kolíkov vykonal dňa 20.10.2010 miestne zisťovanie v skladovacích priestoroch spoločnosti DREVO SK, s.r.o., v Strede nad Bodrogom, Hlavná č. 600, kde mali byť uskladnené drevené kolíky patriace žalobcovi. Žalobca ani jeho splnomocnený zástupca sa miestneho zisťovania nezúčastnili, vstup do skladových priestorov umožnil H. Y. st., ktorý predložil skladovú kartu zásob drevených kolíkov žalobcu a uviedol, že žalobca už v skladových priestoroch nemá žiadne drevené kolíky, pretože tie boli v októbri 2010 predané spoločnosti EUROPLANT do Maďarska. H. Y. sa do zápisnice o ústnom pojednávaní č. I/332/108228/2010/FekL vyjadril aj k preprave kolíkov, pretože boli prepravované kamiónmi, ktoré sú vo vlastníctve spoločností, v ktorých je on konateľom. Uviedol, že za prepravu nefakturoval žalobcovi nič, pretože išlo o zanedbateľnú čiastku.

Pri miestnom zisťovaní bolo preverené skladovanie kolíkov nachádzajúcich sa v týchto skladovacích priestoroch a bolo zistené, že v sklade sa nachádzalo cca 250 000 drevených kolíkov, ktoré boli označené ako majetok spoločnosti DOMBY, s.r.o.,.

Pretože miestnym zisťovaním, ktoré bolo vykonané dňa 20.10.2010, nebola potvrdená ani vyvrátená existencia drevených kolíkov, ktoré by boli majetkom žalobcu, správca dane pristúpil k zabezpečeniu dôkazov formou nahliadnutí do spisov iných daňových subjektov, prepojených osobou H. Y. st. a osobou žalobcu.

Zo spisu daňového subjektu DOMBY, s.r.o., vyplynulo, že pri výkone miestneho zisťovania dňa 13.09.2010 v Strede nad Bodrogom, Hlavná 600, neboli uskladnené žiadne drevené kolíky patriace žalobcovi (úradný záznam z 21.10.2010 č. 1/332/13259-110470/2010/FekL). Podľa zistení správcu dane v tomto období sa v týchto priestoroch malo nachádzať 211 800 ks drevených kolíkov s rozmermi 3x5x110 cm.

Zo spisu daňového subjektu RTL-K, s.r.o., (úradný záznam č. 1/332/13259-58342/2011/FekL zo dňa 24.05.2011) správca dane zistil, že vo februári 2011 sa v skladovacích priestoroch spoločnosti EUROPLANT - SK v Mikoháza nenachádzali žiadne drevené kolíky, pretože tie boli vo februári 2011 predané slovenským spoločnostiam.

Nahliadnutím do spisu daňového subjektu JOMADO, s.r.o., (úradný záznam č. 1/332/13259-58343/2011/FekL zo dňa 24.05.2011) správca dane zistil, že v marci 2011 sa v skladovacích priestoroch spoločnosti EUROPLANT SK v Mikoháza nenachádzali žiadne drevené kolíky, pretože tie boli ďalej dodané spoločnosti GLOBAL-MIX, s.r.o., Hlavná 600, Streda nad Bodrogom.

Správca dane dňa 25.01.2011 vykonal miestne zisťovanie v skladových priestoroch v Strede nad Bodrogom za účelom preverenia existencie jednotlivých komodít, s ktorými obchodujú spoločnosti prepojené osobou H. Y. st. a zistil, že v týchto priestoroch sa nachádzalo cca 250.000 drevených kolíkov, ktoré boli označené ako majetok spoločnosti DOMBY, s.r.o. (úradný záznam č. 1/332/13259-8707/2011/FekL zo dňa 25.01.2011).

Z úradného záznamu zo dňa 24.05.2011 č. 1/332/13259-58344/2011/FekL vyplýva, že dňa 01.02.2011 bolo vykonané miestne zisťovanie v skladovacích priestoroch v Strede nad Bodrogom, pri ktorom bolo zistené, že v týchto skladových priestoroch sa nachádzali zásoby drevených kolíkov spoločnosti Prestiž, s.r.o., (242 200 ks) a H. Y. -VENIKOM (cca 18 900 ks).

Pri výkone týchto miestnych zisťovaní bolo preukázané, že vo februári 2011 sa na adrese Hlavná 600 Streda nad Bodrogom nachádzali stále tie isté kolíky, zložené na tom istom mieste a nebol zaevidovaný ich nárast z dôvodu nadobudnutia tovaru z Maďarska od spoločnosti EUROPLANT - SK. Pri miestnom zisťovaní vykonanom dňa 13.09.2010 správca dane nezistil, žeby v sklade v Strede nad Bodrogom boli skladované drevené kolíky patriace žalobcovi, preto spochybnil existenciu 211.800 ks drevených kolíkov, ktoré podľa skladovej karty mal mať žalobca na sklade. Žalovaný uviedol, že pri vykonaných miestnych zisťovaniach bola spochybnená aj existencia 6 miliónov ks drevených kolíkov, ktoré podľa

skladových kariet spoločností prepojených osobou H. Y. st., mal H. Y. - VENIKOM vyrobiť od januára do júna 2010. V skladovacích priestoroch v Stred nad Bodrogom sa nachádzalo iba cca 250.000 ks drevených kolíkov, ktoré do 25.01.2011 patrili spoločnosti DOBMY, s. r. o., a od 01. 02. 2011 patrili spoločnosti PRESTÍŽ s.r.o. - 242 200 ks a cca 18 900 ks drevených kolíkov, ktoré patrili H. Y. - VENIKOM.

Správca dane zhodnotením získaných dôkazov týkajúcich sa dodávky drevených kolíkov od H. Y. - VENIKOM, spochybnil samotnú výrobu drevených kolíkov, pretože nebolo preukázané, z čoho, kým a akými výrobnými prostriedkami boli tieto vyrobené. Podľa predložených faktúr mal daňový subjekt E. G. nadobudnúť drevené kolíky od H. Y. - VENIKOM, ktorý bol prvovýrobcom tohto tovaru. Zo skladovej evidencie H. Y. - VENIKOM vyplýva, že H. Y. - VENIKOM v januári 2010 predal všetky drevené kolíky z produkcie roka 2009 (spoločnostiam personálne prepojeným osobou H. Y. st. a osobou E. G.) a koncom januára 2010 musel predávať drevené kolíky vyrobené v roku 2010. Podľa vyjadrenia H. Y. st. drevené kolíky boli vyrobené zo smrekového dreva rezaním foršní. Guľatina bola nakúpená od spoločnosti FUFRA. Kontrolou skladových kariet smrekovej guľatiny daňového subjektu H. Y. - VENIKOM správca dane zistil, že všetka nakúpená guľatina bola predaná. Ani na jednej skladovej karte sa nenachádza výdaj zo skladu za účelom spracovania smrekovej guľatiny na foršne a následne na drevené kolíky. Kontrolou skladových kariet foršní daňového subjektu H. Y. - VENIKOM správca dane zistil, že všetky nakúpené foršne boli predané. Z účtovníctva daňového subjektu H. Y. VENIKOM bolo zistené, že daňový subjekt neúčtoval o žiadnych výdavkoch, ktoré by preukazovali, že u neho prebiehala výroba drevených kolíkov - nemal zamestnancov, nehnuteľnosti, neevidoval dodávateľské faktúry za prenájom píly, strojov, pracovnej sily, skladových priestorov, neevidoval faktúry za energie, za prepravu (úradný záznam č.I/332/13259-58345/2011/FekL zo dňa 24.05.2011 a úradný záznam č. 1/332/13259-58347/2011/FekL zo dňa 24.05.2011).

Správca dane pri preverovaní reálnosti samotného výkonu deklarovanej podnikateľskej činnosti žalobcu zistil, že podnikal bez akýchkoľvek režijných nákladov, čo vyplynulo nielen z jeho účtovníctva (žalobca neúčtoval o žiadnych režijných nákladoch), ale aj z odpovedí tretích osôb - Slovenského plynárenského priemyslu, a.s., Bratislava, ktorý uviedol, že žalobca nie je jeho odberateľom, Východoslovenskej energetiky, a.s., Košice, ktorá uviedla, že na adrese žalobcu nie je k odberu prihlásený žiadny podnikateľský subjekt. Na odbernom mieste je prihlásený E. G. iba v segmente Domácnosti. Správca dane ďalej zistil, že žalobca nie je vedený v evidencii Sociálnej poisťovne ako platiteľ poistného v zmysle § 128 ods. 1 až 3, a ods. 8 až 11 zákona Č. 461/2003 Z. z. o sociálnom poistení v znení neskorších predpisov a z odpovede Československej obchodnej banky, a.s., Bratislava zistil, že s účtom vedeným na meno žalobcu mohla disponovať aj G. L.. Od založenia tohto účtu žalobca nevykonával žiadne transakcie, jediným pohybom na účte bol príjem z vrátených nadmerných odpočtov DPH, ktoré žalobca vybral ešte v ten istý deň, ako boli pripísané na účet. Všeobecná úverová banka, a.s., Bratislava a Slovenská sporiteľňa, a.s., Bratislava oznámili, že žalobcovi nevedú účty a spoločnosť Orange Slovenska, a.s., oznámila, že žalobcu ako zákazníka neeviduje.

Správca dane z predložených daňových priznaní žalobcu na DPH za zdaňovacie obdobia rokov 2005 až 2010 zistil, že žalobca nevykázal ani za jedno zdaňovacie obdobie daňovú povinnosť, za roky 2008 až 2010 si uplatnil nadmerné odpočty v celkovej sume 371 133,33 €. Z daňových priznaní žalobcu ako daňového subjektu, na dani z príjmov fyzickej osoby vyplynulo, že tomuto za roky 2005 - 2009 vznikla daňová strata (za rok 2009 strata 268 090,- €, za rok 2008 strata 13 764 428,- Sk, za rok 2007 strata 6 879 288,- Sk, za rok 2006 strata 12 726 960,- Sk, za rok 2005 strata 4 439 315,- Sk) čo nasvedčuje tomu, že žalobca nepodnikal za účelom dosiahnutia zisku z podnikateľskej činnosti, bol enormne zadlžený, dosahoval zápornú hodnotu vlastného imania a zápornú pridanú hodnotu. Takto zadlžený podnikateľ by sa v štandardnom podnikateľskom prostredí musel dostať do úpadku a musel by podať návrh na vyhlásenie konkurzu.

Na opakované výzvy správcu dane, aby si žalobca splnil zákonom stanovenú povinnosť - preukázanie formálnej deklarácie uskutočnenia zdaniteľných obchodov dôkaznými prostriedkami majúcimi povahu faktu, žalobca nereagoval a nepredložil dôkazy preukazujúce predaj drevených kolíkov spoločnosti

EUROPLANT - SK Kft., pričom ani neoznámil dôvody, pre ktoré tak neurobil.

Žalobca počas výkonu daňovej kontroly nespolupracoval so správcom dane, nepredložil všetky požadované dôkazy a nevyjadril sa k zisteným skutočnostiam. Správca dane preto skúmal dodanie tovaru deklarovaného predloženou faktúrou tak, aby bolo možné zistiť, či išlo o skutočné alebo simulované plnenie. Na základe vykonanej daňovej kontroly správca dane dospel k záveru, že v uvedenom prípade nejde o ekonomickú činnosť reálne vykonávanú podnikateľskými subjektmi, pretože vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že deklarované dodania tovarov sú len formálne, pričom k vecnému plneniu nedošlo, predložené dôkazy sú nedôveryhodné, vystavené bez reálneho podkladu.

Žalovaný konanie správcu dane, ktorým zabezpečoval dôkazné prostriedky považoval za vykonané v súlade s ustanoveniami zák. č. 511/1992 Zb. a výsledky šetrenia je možné použiť ako dôkaz v súlade s ustanovením § 29 ods. 4 tohto zákona. Konštatoval, že správca dane vychádzal zo základných zásad daňového konania, upravených v ust. § 2 cit. zákona, dostatočne zistil skutkový stav, jednotlivé dôkazy hodnotil podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Žalovaný ďalej v dôvodoch napadnutého rozhodnutia zaujal stanovisko k jednotlivým odvolacím námietkam žalobcu. K námietke žalobcu týkajúcej sa nezákonnosti a nesprávnosti skutkových zistení a ich vyhodnotenia v neprospech žalobcu uviedol, že platiteľ dane môže odpočítať daň, ktorú voči nemu uplatnil iný platiteľ dane, ak sú splnené ďalšie podmienky uvedené v zák. č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov. Ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a/ cit. zákona vymedzuje formálnu stránku uplatnenia práva na odpočítanie dane. To znamená, právo na odpočítanie dane bude môcť platiteľ dane uplatniť len ak má k dispozícii doklady, ktoré budú preukazovať právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 cit. zákona. Podľa ust. § 49 ods. 2 písm. a) tohto zákona platiteľ dane môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovaru a služieb, ktoré použije na dodávky tovaru a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa ods. 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľmi dodané.

Správa daní z prihliadnutím na jej účel vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Uvedené platí v plnom rozsahu aj na uplatnenie nadmerného odpočtu DPH. Správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnené vrátenie DPH. Z uvedeného dôvodu sa pri tejto činnosti správcu dane, predchádzajúcej rozhodnutiu o uplatnenom nároku na vrátenie DPH autoritatívnym spôsobom, formou rozhodnutia, uplatňuje dôsledná aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov správcu dane spolu so zásadou objektívnej pravdy vo vzťahu k potrebným zisteniam. Aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanoveného postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pri tom prihliadnuť na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní), pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných zákonných ustanovení.

Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcu dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodíť a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu

konania k dispozícii.

Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní, s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať na čo najúplnejšie zistenie potrebných skutočností, vykonal rozsiahle dokazovanie. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustáli zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predložené daňové doklady a dôkazy na preukázanie sporného zdaniteľného plnenia nespĺňajú zákonné kritériá na uplatnenie nadmerného odpočtu DPH (§ 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ zákona o DPH), ako i vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní).

Možno sa stotožniť s právnym názorom krajského súdu, že žaloba nebola dôvodná, pretože žalovaný sa v rámci žalobou napadnutého odvolacieho správneho konania riadne vysporiadal so žalovanými námietkami žalobcu a svojim rozhodnutiami odôvodnil racionálnym zhodnotením skutkového stavu vo vzťahu k vykonanému dokazovaniu a postupu prvostupňového správneho orgánu s prihliadnutím na relevantné hmotnoprávne a procesné ustanovenia daňových predpisov.

Vzhľadom na vyššie uvedené v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací po preskúmaní napadnutých rozhodnutí správneho orgánu v medziach žaloby dospel k záveru, že námietky žalobcu vznesené v odvolaní proti prvostupňovému rozsudku nie sú dôvodné a preto rozhodol podľa § 219 ods 1 a 2 O.s.p. v spojení s § 250ja ods. 3 druhá veta O.s.p. tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 250k ods. 1 O.s.p. a § 246c O.s.p. Žalobca nemal úspech vo veci, preto mu súd 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 nie je prípustný.