

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 8Sžf/91/2015  
Identifikačné číslo spisu: 4014201057  
Dátum vydania rozhodnutia: 30.11.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:4014201057.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Eleny Kováčovej v právnej veci žalobcu: M. J., bytom v U., č. XXX, právne zastúpeného: JUDr. Ľudovít Štanglovič, advokát, so sídlom v Šali, Jarmočná ul. č. 2264/3, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná ul. č. 63, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 020504/1/1104460/2012 zo dňa 27.08.2012, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/187/2014-36 zo dňa 15.04.2015, jednohlasne, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/187/2014-36 zo dňa 15.04.2015 p o t v r d z u j e.

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

### Odôvodnenie

Krajský súd v Nitre (ďalej aj ako „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) napadnutým rozsudkom č.k. 11S/187/2014-36 zo dňa 15.04.2015 zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia č. 1020504/1/1104460/2012 zo dňa 27.08.2012, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer na daň z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) Daňového úradu Nové Zámky č. 631/230/56896/11/Md zo dňa 11.10.2011, ktorým 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 (ďalej len ako „zákon č. 511/1992 Zb.“) v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len ako „zákon č. 563/2009 Z.z.“) bol vyrubený žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok roku 2008 v sume 95.552,87 eura.

Krajský súd dospel k záveru, že správca dane postupoval v súlade so zákonom, dôsledne preveroval nákup tovarov a služieb u dodávateľa žalobcu - spoločnosti AV Tech corporation s.r.o., Štúrovo. Vzhľadom na výsledky daňovej kontroly, z uvedených skutočností obsiahnutých v odpovedi z medzinárodnej výmeny daňových informácií, z výsluchu svedkov, zadovážených listín v rámci

vykonanej daňovej kontroly, mal správca dane za to, že sa uskutočnenie toho zdaniteľného obchodu nepotvrdilo, preto nebolo možné prihliadnuť na námietky žalobcu, že predložil všetky listinné dôkazy, ktorými vydokladoval a dokázal uskutočnenie zdaniteľných plnení v IV. štvrtroku roku 2008, a to tak, ako to uviedol v príslušnom daňovom priznaní. Žalobca bol povinný preukázať reálne dodanie tovaru a služieb, aby bolo možné nárok na odpočítanie dane podľa zákona o DPH ním uvedený v daňovom priznaní na základe faktúr predložených ku daňovej kontrole považovať za výdavky podľa § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“). Správca dane správne postupoval, keď neuznal sumu 2.878.626,-Sk (95.552,87 eura), ktorú sumu si žalobca ako daňový subjekt uplatnil podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) na odpočítanie dane na základe predložených faktúr vystavených na dodávku tovaru od spoločnosti AV Tech corporation s.r.o., Štúrovo.

Z daňovej kontroly vykonanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie opísané v protokole nesporne vyplynulo, že obchodné transakcie tak, ako ich žalobca deklaruje nezodpovedajú realite, t.j. zdaniteľné plnenie (zdaniteľné transakcie) v zmysle zákona o DPH sa neuskutočnilo deklarovaným dodávateľom, preto vecné a časové podmienky na odpočítanie dane neboli splnené, čo je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. Potom aj samotné preukazovanie zaplatenia predmetnej vystavenej faktúry nemohlo byť predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle platného zákona o DPH, keďže sa nejednalo o zdaniteľné plnenie. V danej veci súd pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu oboch daňových orgánov sa obmedzil len na otázku, či vykonané dôkazy, z ktorých správca dane, ako i žalovaný odvolací správny orgán vychádzali, nie sú pochybné, najmä kvôli prameňu, z ktorého pochádzajú alebo pre porušenie niektorej procesnej zásady daňového konania, ako i na otázku, či vykonané dôkazy logicky robia možný skutkový záver, ku ktorému správca dane dospel, ako i žalovaný daňový orgán, keďže obe rozhodnutia tvoria jeden celok a nezistil rozpor so zákonom o správe daní, pokiaľ ide o zabezpečovanie podkladov ku svojmu rozhodnutiu ako procesným predpisom, ani s hmotnoprávnym predpisom zákonom o DPH platným v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia u žalobcu.

K argumentácii 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 k tomu, 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 bývalého konateľa AV Tech corporation s.r.o.).

Žalobca v podanej žalobe poukazuje na rozhodnutia ESD (rozsudky C-354/03, C-80/11, C-142/11 a NS SR - 3Sžf/1/2010, 3Sžf/1/2011), avšak podľa názoru krajského súdu si nesprávne vysvetľuje ich závery na zdaniteľný obchod a ani neuvádza, v ktorých bodoch by bolo možné tieto závery aplikovať na jeho obchodnú transakciu podľa predloženej faktúry v kontrolovanom zdaniteľnom období, nakoľko v rozhodnutiach sa rieši iná skutková situácia. Uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu. Odpočítanie dane nenastáva ex lege podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH, ale je iba právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane.

V zmysle článku 273, prvým odsekom Smernice Rady 2006/112/ES členské štáty môžu uložiť iné

povinnosti, ako uvedené v tejto smernici, ak ich považujú za potrebné na zabezpečenie riadneho výberu DPH a na predchádzanie daňovým podvodom.

Krajský súd poukázal 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 č. Teleos plc. a spol. č. 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).

Záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami § 19 ods. 1, § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH platného v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia. Zhodne ako žalovaný i krajský súd poukázal na ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, že základným predpokladom pre uplatnenie práva odpočtu dane platiteľom podľa § 49 ods. 2 písm. a/ cit. zákona je skutočnosť, že daň je voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov, ktoré boli reálne dodané.

O trovách konania krajský súd rozhodol podľa ust. § 250k ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) tak, že žalobcovi, ktorý v konaní nebol úspešný, náhradu trov konania nepriznal.

Vo včas podanom odvolaní žalobca žiadal zmeniť rozsudok krajského súdu a zrušiť rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňového správneho orgánu a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie. Žiadal tiež priznať náhradu trov konania.

Podľa žalobcu v konaní došlo k vadám v zmysle ust. § 205 ods. 2 písm. a/ OSP v spojitosti s ust. § 221 ods. 1 písm. h/ OSP, kde súd prvého stupňa nesprávne vec posúdil tým, že nepoužil správne ustanovenie právneho predpisu a nedostatočne zistil skutkový stav. Súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam v zmysle ust. § 205 ods. 2 písm. d/ OSP a rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci v zmysle ust. § 205 ods. 2 písm. f/ OSP.

Podľa žalobcu z obsahu spisu vyplýva, že riadne predložil všetky listinné dôkazy, ktorými vydokladoval a dokázal uskutočnenie zdaniteľných plnení v IV. štvrtroku roku 2008, a to tak, ako to uviedol v príslušnom daňovom priznaní. Predmetné listiny dokazujú uskutočnenie zdaniteľných plnení, ktoré reálne prebehli, a to nákup tovaru - pneumatík MICHELIN od spol. AV Tech corporation s.r.o., Hlavná 2/118, 943 01 Štúrovo, fakturované faktúrou č. 2801040 zo dňa 14.10.2008 (základ dane 14.524.000,-Sk, 19% DPH 2.759.560,-Sk). Daňový subjekt tiež vydokladoval predaj všetkého vyššie uvedeného tovaru spol. MKM Trans s.r.o., so sídlom v Mostovej, ktorá zabezpečila aj prepravu.

To, že následne pri daňovej kontrole v roku 2010 a 2011 už Daňový úrad Nové Zámky nebol schopný kontaktovať spol. AV Tech corporation s.r.o. (dnes už EMBE - TECH s.r.o.) ani jej konateľa J. U., nemôže ísť na ťarchu žalobcu. Žalobca nie je od roku 2008 v kontakte so spol. AV Tech corporation s.r.o., a ani s jej súčasným konateľom. Nemá a ani nikdy nemal možnosť kontrolovať účtovníctvo a plnenie daňových povinností zo strany spol. AV Tech corporation s.r.o., tiež nemá možnosť vydokladovať prepravu vyššie uvedeného tovaru, keďže túto si uskutočnila sama spol. MKM Trans s.r.o. (odberateľ žalobcu) od spol. AV Tech corporation s.r.o. (dodávateľ žalobcu).

Nezrovnalosti vo výpovedi kontrolovaného daňového subjektu - žalobcu, a bývalého konateľa spol. AV Tech corporation s.r.o. G. T., tak ako to žalobca uviedol pri prerokovaní protokolu o daňovej kontrole dňa 04.10.2011, boli spôsobené tlmočením a následným premietnutím pretlmočeného textu do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 631/320/69733/10/Gn.Cá zo dňa 08.12.2010. Svedkovi G. T. tlmočil žalobca, ktorý nie je tlmočníkom a maďarský jazyk ovláda len hovorovo. Na danom úkone mal byť prítomný riadny tlmočník zapísaný v zozname tlmočníkov vedenom Ministerstvom spravodlivosti SR, u ktorého je

zaručené riadne pretlmočenie.

Žalobca ďalej riadne predložil všetky listinné dôkazy, ktorými vydokladoval a dokázal uskutočnenie zdaniteľných plnení v IV. štvrtroku roku 2008, a to tak, ako to uviedol v príslušnom daňovom priznaní. Predmetné listiny dokazujú aj uskutočnenie zdaniteľných plnení, ktoré reálne prebehli, a to nákup tovaru - obalového materiálu od spol. AV Tech corporation s.r.o., Hlavná 2/118, 943 01 Štúrovo, fakturované faktúrou č. 2801076 zo dňa 23.11.2008 (základ dane 388.400,-Sk, 19% DPH 73.796,-Sk) a nákup tovaru - zeleniny a ovocia a obalového materiálu od spol. AV Tech corporation s.r.o., Hlavná 2/118, 943 01 Štúrovo, fakturované faktúrou č. 2801077 zo dňa 24.11.2008 (základ dane 238.263,-Sk, 19% DPH 45.270,-Sk). Daňový subjekt tiež vydokladoval predaj všetkého vyššie uvedeného tovaru spol. JPZ s.r.o. so sídlom vo Zvolene, H. R., s miestom podnikania vo Zvolene a H. Y. s miestom podnikania v Trsticiach.

K nesprávnemu právnemu posúdeniu veci v napadnutom rozsudku krajského súdu žalobca uviedol, že za nesprávne právne posúdenie považuje právne posúdenie týkajúce sa dôkazného bremena žalobcu ako daňového subjektu vo vzťahu k reálnemu uskutočneniu obchodu, resp. obchodov v januári 2011, ktoré si uplatnil ako daňové výdavky. V danom prípade však pri nesprávnom právnom posúdení požadoval krajský súd od žalobcu preukázať väčší rozsah predmetu žalobcu ako daňového subjektu, ako vyplýva zo zákona a príslušnej judikatúry. V súvislosti s uvedeným poukázal žalobca na rozsudok NS SR sp. zn. 6Sžf/10/2012 zo dňa 28.11.2012, sp.zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011 a rozhodnutie NSS ČR sp. zn. 5Afs/131/2004 zo dňa 25.03.2005. Poukázal aj na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), kde Súdny dvor EÚ vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami.

V predmetnom skutkovom prípade žalobca preukázal zdaniteľné plnenia faktúrami č. 2801076 zo dňa 23.11.2008, č. 2801077 zo dňa 24.11.2008 a č. 2801040 zo dňa 14.10.2008 a príslušnými listinami, čím si splnil dôkazné bremeno. Ak teda správca dane neuznal reálne zdaniteľné plnenia, tak mal sám preukázať, že k zdaniteľným plneniam voči spol. EMBE-TECH s.r.o. a MKM Trans s.r.o. nedošlo, a žalobcovi nevznikol nárok na odpočet DPH vo výške, ktorý si uplatnil. Sám správca dane mal produkovať ďalšie dôkazy, ako napr. výsluch konateľa spol. EMBE-TECH s.r.o., účtovné doklady spol. EMBE-TFCH s.r.o. a spol. MKM Trans s.r.o., doklad o preprave uskutočnenej spol. MKM trans s.r.o.. Žalobca nedisponuje žiadnymi prostriedkami na zabezpečenie si takýchto dôkazov, ktoré prostriedky má k dispozícii správca dane. Dôkazná núdza a bezvýslednosť dôkazov však nemôže byť pričítaná žalobcovi ako daňovému subjektu, navyše ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno.

Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 02.12.2015 k odvolaniu žalobcu uviedol, že sa v plnom rozsahu pridrižiava svojho písomného vyjadrenia podaného k žalobe, lebo odvolanie podané žalobcom neobsahuje žiadne nové skutočnosti ako tie, ku ktorým sa už žalovaný vyjadril.

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

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené

záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1 a 2 OSP)

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

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

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

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

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

Úlohou najvyššieho súdu bolo - na základe včas podaného odvolania žalobcu - preskúmať, či prvostupňový súd vecne správne rozhodol, keď žalobu žalobcu zamietol.

Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne ako aj procesné), ktoré sú podľa § 12 zákona č. 400/2015 Z.z. o tvorbe právnych predpisov a o Zbierke zákonov Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov uverejnením vyhlásené v Zbierke zákonov.

Z obsahu súdneho a administratívneho spisu odvolací súd zistil, že správca dane na základe poverenia vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na daň z pridanej hodnoty podľa zákona o DPH za zdaňovacie I. štvrťroka až IV. štvrťroka roka 2008. Správca dane daňovú kontrolu začal na základe oznámenia o výkone daňovej kontroly zo dňa 21.05.2010 a začatá bola dňa 11.06.2011 spísaním zápisnice o ústnom pojednávaní. Lehota na vykonanie daňovej kontroly bola predĺžená na základe listu Daňového riaditeľstva

SR, pracovisko Nitra do dňa 11.06.2011 (predchodca žalovaného správneho orgánu). V dňoch od 07.02.2011 do 18.07.2011 bola daňová kontrola prerušená z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií (ďalej aj ako „MVI“).

Hlavným predmetom podnikateľskej činnosti v kontrolovanom zdaňovacom období žalobcu bol nákup a predaj zeleniny a ovocia na trhoch. Správca dane po ukončení daňovej kontroly vyhotovil protokol č. 631/320/48713/11/Cá,Gn zo dňa 22. 08. 2011, ktorý bol s daňovým subjektom prerokovaný dňa 04.10.2011 a správca dane zistil, že za zdaňovacie obdobie IV. štvrt'rok roku 2008 daňový subjekt podal daňové priznanie ako vlastnú daňovú povinnosť v sume 12.520,- Sk. Na základe výsledkov daňovej kontroly bola zistená vlastná daňová povinnosť žalobcu v sume 2.891.146,- Sk a rozdiel dane zistený daňovou kontrolou v sume 2.878.626,- Sk (95.552,87 eura po prepočte konverzným kurzom na euro). Túto sumu si žalobca ako daňový subjekt uplatnil podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH na odpočítanie dane na základe nižšie uvedených faktúr vystavených na dodávku tovaru od spoločnosti AV Tech corporation s.r.o., Štúrovo. Na základe výsledkov kontroly dal správca dane dodatočný platobný výmer zo dňa 11. 10. 2011 č. 631/230/56896/11/Md, ktorým vyrubil daňovému subjektu rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 95.552,87 eura. Na odvolanie žalobcu žalovaný ako odvolací finančný orgán, žalobou napadnutým rozhodnutím zamietol odvolanie žalobcu a rozhodnutie správcu dane ako vecne správne podľa § 48 ods. 5 zákona o správne daní potvrdil.

Správca dane kontrolou predložených účtovných dokladov zistil, že daňový subjekt si v kontrolovanom zdaňovacom období odpočítal daň:

- z dodávateľskej faktúry č. 2801040 zo dňa 14.10.2008 od dodávateľa AV Tech corporation s.r.o., Štúrovo, zastúpená konateľom G. T., Maďarsko (zmena obchodného mena a sídla od 01. 07. 2009 na EMBE - TECH s.r.o., P. Várdayho 21, Nové Zámky, konateľ J. U.), základ dane 14.524.000,- Sk a 19 % DPH v sume 2.759.560,- Sk za nákup pneumatík MICHELIN,

- z dodávateľskej faktúry č. 2801076 zo dňa 23.11.2008 v sume 462.196,- Sk, z toho základ dane v sume 388.400,- Sk a DPH 19 % v sume 73.796,- Sk od dodávateľa AV Tech corporation s.r.o., Štúrovo za nákup obalov a vriec,

- z dodávateľskej faktúry č. 2801077 zo dňa 24.11.2008 v celkovej sume 283.533,- Sk, z toho základ dane v sume 238.263,- Sk a DPH 19 % v sume 45.270,- Sk za nákup ovocia, zeleniny a obalov od dodávateľa AV Tech corporation s.r.o., Štúrovo.

K predaju tovaru uvedenému na vystavených faktúrach č. 2801076 zo dňa 23.11.2008 a č. 2801077 zo dňa 24.11.2008 sa v priebehu kontroly ako svedok vyjadril bývalý konateľ uvedenej spoločnosti G. T., o čom správca dane spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní dňa 08.12.2010, ktorý uviedol, že dodaný tovar nakúpil v Maďarsku na tržnici u „Nagybani“ v Budapešti, ktorá je trhom pre veľkoodberateľov. Fakturovaný tovar spoločnosť neskladovala, ale tovar hneď predala kontrolovanému daňovému subjektu (žalobca), ktorý si pre tovar prišiel do Budapešti. Doklady k uvedenému nakúpenému a predanému tovaru bývalý konateľ nevedel predložiť s odôvodnením, že ich odovzdal novému konateľovi spoločnosti EMBE - TECH s.r.o., P. Várdayho 21, Nové Zámky, p. J. U.. Taktiež nevedel predložiť doklady týkajúce sa spoločnosti o odovzdávaní a preberaní dokladov a do zápisnice uviedol, že „keď ich nájde“, poskytne ich správcovi dane. Žalobca ako kontrolovaný daňový subjekt sa zúčastnil ústneho pojednávania a zároveň i tlmočil prednes G. T., avšak svedkovi nepoložil žiadne otázky. Podľa zápisnice o miestnom zisťovaní zo dňa 28.09.2010 v súvislosti s prevereníím sídla spoločnosti EMBE-TECH s.r.o. nájomná zmluva na priestory pre spoločnosť je od októbra 2009 zrušená, adresát neznámy.

Správca dane dňa 04.03.2011 spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní a podľa § 15 ods. 5 písm. f/ zákona č. 511/1992 Zb. oboznámil daňový subjekt s predbežnými výsledkami z daňovej kontroly a uložil mu lehotu 8 dní na preukázanie dodania tovaru, vriec, ovocia a zeleniny od spoločnosti AV Tech corporation s.r.o. Štúrovo. Žalobca v stanovenej lehote správcovi dane, ani do spísania protokolu o výsledku daňovej kontroly nepredložil správcovi dane žiadne nové dôkazy.

Na základe výsledkov daňovej kontroly a šetrenia správcom dane tento skonštatoval, že nákup od uvedenej spoločnosti podľa vyššie citovaných dvoch faktúr daňový subjekt nepreukázal, neodstránil pochybnosti o uskutočnení dodania tovaru a odpočítania dane v sume 119.066,- Sk, čím porušil § 49 ods. 2 zákona o DPH.

Správca dane vykonanou daňovou kontrolou na dodávku (nákup) pneumatík MICHELIN podľa dodávateľskej faktúry č. 2801040 zo dňa 14.10.2008 od dodávateľa AV Tech corporation s.r.o., Štúrovo zistil na základe miestneho šetrenia dňa 28.09.2010 na adrese sídla spoločnosti, že uvedená spoločnosť od 01.07.2009 má nové meno a sídlo EMBE - TECH s.r.o., P. Várdayho 21, Nové Zámky a konateľom sa stal J. U., avšak spoločnosť sa na tejto adrese nenachádza, preto správca dane predvolal nového konateľa spoločnosti z adresy jeho pobytu. Zásielka sa vrátila ako neprebratá v odbernej lehote. Pokiaľ ide o sídlo dodávateľa s novým obchodným názvom, správca dane zistil, že uvedená spoločnosť, ktorú zastupoval konateľ spoločnosti M. U., mala uzatvorenú zmluvu o nájme nebytových priestorov zo dňa 15.06.2009 na dobu určitú, konateľ spoločnosti vyplatil nájomné za mesiace jún až september 2009 a táto spoločnosť na ďalšie mesiace za nájom nebytových priestorov nezaplatila a od októbra 2009 bola zmluva zrušená. Pokiaľ správca dane zasielal listiny poštou na uvedenú adresu, tieto pošta vracala späť s poznámkou poštového doručovateľa „adresát neznámy“. Dňa 25.01.2009 podala spoločnosť EMBE - TECH s.r.o. daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za IV. štvrtrok roku 2008. Z dôvodu neodstránenia nedostatkov v podaných daňových priznaniach, sú daňové priznania podané neúčinne a boli v systéme APV DIS zrušené (l.č. 22 administratívneho spisu). Dňa 29.05.2015 bola spoločnosť EMBE - TECH s.r.o. ex offo vymazaná z Obchodného registra. Žalobca ako kontrolovaný daňový subjekt k nákupu pneumatík MICHELIN uviedol, že pneumatiky neprevzal od dodávateľa AV TECH corporation s.r.o., Štúrovo, ani ich neskladoval, pretože nemal vytvorené podmienky na skladovanie a mal už zabezpečeného odberateľa. Uvedený tovar prevzal v spoločnosti AV TECH corporation s.r.o., Štúrovo jeho odberateľ, a to spoločnosť MKM Trans s.r.o., Mostová, ktorá si zabezpečila aj prepravu.

Správca dane aj pri tejto dodávke predvolal bývalého konateľa AV TECH corporation s.r.o., Štúrovo G. T. ako svedka, ktorý do zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 08.12.2010 uviedol, že pneumatiky MICHELIN nakúpil v Maďarsku od spoločnosti OSM Kft. Vescés, pričom pri nákupe jednal s konateľom spoločnosti O. T. a tieto pneumatiky neboli dovezené, ani skladované spoločnosti AV TECH corporation s.r.o., Štúrovo a že tovar bol dopravený z Maďarska až k tretiemu odberateľovi, ktorého nevedel identifikovať. Prepravu tovaru i nakládku tovaru zabezpečovala spoločnosť OSM Kft. Vescés k tretiemu odberateľovi. Svedok uviedol, že tovar bol nakladaný na kamióny, avšak evidenčné čísla, ani bližšie údaje o prepravcovi nevedel uviesť.

Pokiaľ ide o túto dodávku, správca dane zistil rozdiely vo výpovediach konateľa AV TECH corporation s.r.o. G. T., ktorý tvrdil, že tovar (pneumatiky) bol dopravený od maďarského dodávateľa priamo až k tretiemu odberateľovi a prepravu zabezpečovala maďarská spoločnosť OSM Kft., avšak daňový subjekt (žalobca) uviedol (zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 24.09.2010), že tovar (pneumatiky) si prevzal jeho odberateľ spoločnosť MKM Trans s.r.o., Mostová priamo v spoločnosti AV TECH corporation s.r.o., pričom tento odberateľ si zabezpečil aj dopravu.

Podaním zo dňa 11.11.2010 Daňový úrad Senec oznámil na dožiadanie, že spoločnosť SOMOGYI TRANS s.r.o., Galanta (predtým MKM - Trans s.r.o.) je z daňového hľadiska problematická, na sídle spoločnosti sa daňový subjekt nenachádzal, nepreberal poštu a so správcom dane nekomunikoval, v priznaniach k dani z pridanej hodnoty, ktoré spoločnosť podala, vyčíslila nízke vlastné daňové povinnosti. V zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 11.02.2009 bývalý konateľ MKM - Trans s.r.o. J. uviedol, že pneumatiky dodal pre spoločnosť BPF Agency, s.r.o.. Tovar nakúpil od M. J.. Tieto pneumatiky neskladoval, nakoľko nemá skladové priestory, boli priamo dodané od dodávateľa pre spoločnosť BPF Agency, s.r.o..

Správca dane v rámci výkonu daňovej kontroly, na základe zistených skutočností, požiadal dňa 07.01.2011 písomne Daňové riaditeľstvo SR, Banská Bystrica, odbor medzinárodnej spolupráce o medzinárodnú výmenu daňových informácií, pokiaľ ide o prešetrenie dodávky a prepravu tovaru

pneumatík MICHELIN od maďarského dodávateľa spoločnosti OSM Kft. Vescés pre odberateľa AV Tech corporation s.r.o.. Z doručenej odpovede z medzinárodnej výmeny daňových informácií zo dňa 18.07.2011 správca dane mal preukázané, že konateľ spoločnosti OSM Kft. p. T. O. M. sa nedostavil na maďarský daňový úrad napriek niekoľkým predvolaniam, ale maďarská správa oznámila, že uvedená spoločnosť nevykonávala obchodnú činnosť na registrovanom sídle a kontrolóri nezískali od spoločnosti žiadne doklady. Z vyjadrení konateľov vyplynulo, že spoločnosť OSM Kft. sa zaoberala obchodovaním s PC komponentmi a zástupcovia spoločnosti nevedeli o obchodovaní s pneumatikami, spoločnosť nedisponuje zariadením vhodným na skladovanie tovaru. Konateľ spoločnosti OSM Kft. G. J. sa vyjadril, že spoločnosť AV Tech corporation s.r.o. nepozná, nevie o skutočnosti, že by obchodovali s pneumatikami. Maďarská daňová správa tiež uviedla, že v súhrnnom výkaze za obdobie 2008 IV. štvrťrok nie je uvedená dodávka tovaru pre túto spoločnosť (alebo EMBE TECH s.r.o.). V rámci medzinárodného dožiadania sa uskutočnenie zdaniteľného obchodu nepotvrdilo.

Úlohou súdu bolo posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o dodatočnom vyrubení dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrťroku roku 2008 v sume 95.552,87 eur (ako rozdielu medzi daňou uvedenou žalobcom v daňovom priznaní, t.j. 12.520,- Sk a daňou zistenou správcom dane t.j. 2.878.626,- Sk pri daňovej kontrole vykonanej u žalobcu) a zistiť, či daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného stavu, ako i posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 29 ods. 8 zák. č. 511/199 Zb. o správne daní (platného v čase vykonania kontroly).

Podľa § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov sa na účely zákona o dani z príjmov rozumie daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. 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 zákon 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.

Podľa § 2 ods. 6 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.

Podľa § 15 ods. 5 písm. c/ zákon č. 511/1992 Zb. daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety.

Podľa § 15 ods. 6 písm. e/ zákon č. 511/1992 Zb. má kontrolovaný daňový subjekt vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti: 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 skutočnosť rozhodujúca 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 č. 511/1992 Zb.).

Podľa § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosť rozhodujúca 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 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 § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb., ak sa u daňového subjektu vykoná daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, správca dane vydá do 15 dní od jej skončenia (§ 15 ods. 13) dodatočný platobný výmer, ak sa daň zistená po daňovej kontrole odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní alebo hlásení alebo dodatočnom hlásení alebo ak sa daň zistená po opakovanej daňovej kontrole odlišuje od dane vyrubenej správcom dane po daňovej kontrole, alebo ak sa odlišuje od rozdielu dane v dodatočnom platobnom výmere.

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

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

Podľa § 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 § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH 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.

Predmetom súdneho preskúvacieho konania je preskúvanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020504/1/1104460/2012 zo dňa 27.08.2012, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer na DPH Daňového úradu Nové Zámky zo dňa 11.10.2011 č. 631/230/56896/11/Md, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. bol vyrubený žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrt'rok roku 2008 v sume 95.552,87 eura.

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

Podľa vyššie citovaného ustanovenia § 29 je správca dane povinný, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie. Daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní či hlásení, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný

správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť, či úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Odvolací súd preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v rozsahu odvolacích dôvodov, ako aj napadnuté rozhodnutie žalovaného v rozsahu žalobných námietok, vyhodnotil vykonané dôkazy, preskúmal procesné postupy a dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného ako i rozhodnutie správcu dane je v súlade s príslušnými právnymi predpismi, zistený skutkový stav je dostačujúci pre posúdenie veci a žalovaný svoje rozhodnutie riadne odôvodnil.

Odvolací súd poukazuje na to, že pokiaľ si daňový subjekt v kontrolovanom zdaňovacom období odpočítal daň z predmetných dodávateľských faktúr, bolo jeho základnou povinnosťou preukázať, že má na uplatnené odpočítanie dane právny nárok, a že toto odpočítanie je v súlade s § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH. Ak daňové orgány spochybnili deklarované zdaniteľné obchody, bolo na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nebolo možné uplatnené odpočítanie DPH uznať. Správny orgán preto musel postupovať v súlade s § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb., a preto vydal dodatočný platobný výmer.

K žalobcom namietanému nedostatočne zistenému skutkovému stavu odvolací súd uvádza, že zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, keďže v rámci správy daní a prostredníctvom inštitútu daňovej kontroly správca dane preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úloha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

Dokazovanie bolo daňovými orgánmi zamerané na preukázanie reálneho dodania tovaru. Žalobca však spôsobom vylučujúcim pochybnosti nepreukázal uskutočnenie nákupu tovaru a jeho dodanie deklarovateľmi. Správca dane na základe nedostatočného preukázania reálneho uskutočnenia uvedených obchodov vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrt'rok roku 2008 v sume 95.552,87 eura.

Kľúčovou právnou otázkou v tomto konaní bolo posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z ust. § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb..

Dôkazné bremeno ohľadom skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočností, ktoré je povinný daňový subjekt uvádzať v priznaní, je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov). Všetky dôkazné prostriedky je kontrolovaný daňový subjekt povinný predkladať v priebehu daňovej kontroly najneskôr v lehote ôsmich pracovných dní odo dňa doručenia protokolu (§ 15 ods. 6 písm. e/ zákona o správe daní a poplatkov).

Podľa § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH právo na odpočítanie dane z tovarov a služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tejto službe vznikla daňová povinnosť, pričom daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby. To znamená, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ.

V uvedených prípadoch správca dane správne vyhodnotil obchodný prípad v tom smere, že takýto deň nenastal, pretože v rámci dokazovania sa nepreukázala skutočnosť, že žalobca skutočne nadobudol tovar od deklarovateľného dodávateľa, resp. sa nepreukázala reálna existencia deklarovateľného tovaru.

Z hľadiska uplatnenia nároku na odpočítanie dane na základe listinného dôkazu je dôležitá tá skutočnosť, že je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť. Technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie, bez ohľadu na to, či takéto plnenie sa v skutočnosti stalo. Samotná faktúra alebo ako aj doklad o zaplatení dane s predpísanými náležitosťami účtovného dokladu a ich riadne zaúčtovanie samé o sebe nie sú dôkazom o tom, že nárok na odpočítanie dane bol uplatnený v súlade so zákonom. Účtovný doklad môže byť takým dôkazom len vtedy, ak bol vystavený na základe reálneho plnenia. Preto predložením dokladov daňový subjekt len tvrdí, že k určitému plneniu došlo, avšak musí byť schopný ho preukázať v skutočnosti. Doklady o realizácii obchodného vzťahu a tvrdenia o realizovaní dodávky musia mať povahu faktu, čo znamená, že deklarované údaje možno preveriť alebo osvedčiť samotným dodávateľom, prípadne osobami za nich konajúcimi.

Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH 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. V zmysle písm. a/ citovaného ustanovenia platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku, z tovaru a služieb, ktoré sú, alebo majú byť platiteľovi dodané v nadväznosti na ustanovenie § 51 citovaného zákona.

K namietanému výsluchu svedka G. T., ktorému ako občanovi Maďarskej republiky žalobca tmočil, krajský súd uviedol, že žalobca nemal k obsahu zápisnice zo dňa 08.12.2010 žiadne námietky, ani návrhy a s jej obsahom súhlasil. Spôsob výsluchu tohto svedka žalobca namieta až po poukázaní správcu dane na existenciu rozporov k obchodnému prípadu vo výpovedi svedka a vyjadrenia žalobcu. Pre úplnosť treba uviesť, že žalobca mal možnosť uplatniť námietku u správcu dane proti postupu zamestnanca správcu dane pri výkone daňovej kontroly do dňa doručenia výzvy na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie (§ 15 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov). Žalobca však v uvedenej lehote spôsob výsluchu svedka G. T. nenamietal, s obsahom zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 08.12.2010, číslo 631/320/69733/10/Gn,Cá bol žalobca oboznámený, s jej obsahom súhlasil, čo potvrdil svojim podpisom. Žiadne návrhy ani námietky smerujúce k obsahu zápisnice neboli vznesené a z vyjadrenia žalobcu z uvedenej zápisnice vyplýva, že na svedka nemal žiadne otázky. Z týchto dôvodov, najmä však v súvislosti s ostatnými skutočnosťami vyplývajúcimi zo spisu, nie je námietka žalobcu ohľadom výsluchu tohto svedka spôsobilá spochybniť správnosť záverov daňových orgánov.

Ak si daňový subjekt uplatňuje výdavok (náklad) na základe listinného dôkazu, je dôležité, aby údaje v ňom uvedené, odrážali skutočnosť. Odvolací súd dospel rovnako k záveru, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, lebo nepreukázal v súlade s § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov, že skutočne došlo k dodaniu tovarov spoločnosťou AV Tech corporation s.r.o. (v súčasnosti EMBE-TECH s.r.o.) na podklade predmetných faktúr.

K žalobcom uvádzaným rozsudkom NS SR sp.zn. 3 Sžf 1/2011 zo dňa 15.03.2011, sp.zn. 6 Sžf 10/2012 zo dňa 28.11.2012 a rozsudku Nejvyššího správného soudu České republiky sp.zn. 5 Afs 131/2004 zo dňa 25.03.2005 treba uviesť, že v uvedených konaniach bola riešená iná skutková situácia, a to pri odpočítaní dane z pridanej hodnoty, kde správca dane nepochybňoval materiálnu existenciu deklarovaných služieb a dodávok tovaru, ale spochybňoval jeho dodanie konkrétnou spoločnosťou - dodávateľom alebo subdodávateľom, resp. nepreukázanie prepravy tovaru (rozsudok NS SR sp.zn. 7Sžf/1/2013 zo dňa 29.01.2015). Žalobca však v danom prípade nepreukázal ani reálnu existenciu tovaru. Pochybnosti vzbudzuje aj skutočnosť, že deklarovaný dodávateľ spoločnosti AV Tech corporation spoločnosť OSM Kft. Věcsés, deklarovaný dodávateľ žalobcu spoločnosť AV Tech corporation, žalobca, ani odberateľ žalobcu - MKM Trans, s.r.o. nemali, resp. nemajú skladové priestory, teda vyvstáva podozrenie, že deklarovaný tovar bol len formálne (papierovo) prevádzaný.

Odvolací súd z uvedených dôvodov dospel k záveru, že súd prvého stupňa v preskúmvanej veci náležite preskúmal zákonnosť rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a postup mu predchádzajúci v rozsahu žalobných dôvodov a v odôvodnení napadnutého rozsudku sa náležite vysporiadal so zásadnými žalobnými námietkami. Vzhľadom k uvedenému odvolací súd sa nestotožnil s námietkami žalobcu, že súd prvého stupňa na základe vykonaných dôkazov dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam a

rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, a preto vychádzajúc zo skutkových okolností vyplývajúcich z administratívneho spisu poukazom na závery uvedené vyššie odvolací súd považoval námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli mať za následok úspešnosť jeho odvolacieho návrhu.

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalovaného vznesené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, a preto napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 219 ods. 1 <. v spojení s § 250ja ods. 3 <. veta druhá OSP ako vecne správny potvrdil.

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

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

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

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

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

Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.