

Najvyšší súd  
Slovenskej republiky



## ROZSUDOK

### V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a členiek senátu JUDr. Zuzany Ďurišovej a JUDr. Aleny Adamcovej, v právnej veci žalobcu: **L. G.**, bytom B., zastúpený: *Advokátska kancelária JUDr. A. s.r.o.*, so sídlom P., IČO: X., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Nová ulica č. 13, 975 04 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/17083-36747/2010/990565-r zo dňa 24.05.2010, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/66/2010 - 41 zo dňa 29. septembra 2010, jednohlasne, takto

#### r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/66/2010 - 41 zo dňa 29. septembra 2010 **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**.

#### O d ô v o d n e n i e

Napadnutým rozsudkom krajský súd zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/17083-36747/2010/990565-r z 24.05.2010, ktorým podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných

finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej v texte len „zák. č. 511/1992 Zb.“) potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Nové Mesto nad Váhom č. 643/230/39808/09/Skov zo 07.10.2009, ktorým bola žalobcovi vyrubená daň na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie III. štvrt'rok 2006 zo zisteného rozdielu dane v sume 9.976,13 €.

Krajský súd v rozsudku uviedol, že žalobou bola napadnutá len časť vyrubenej DPH zodpovedajúca neuznaniu odpočítania DPH z 5 faktúr od dodávateľa J., s.r.o. a dane z dokladov z ERP od dodávateľa S. s.r.o., pričom žalobca si odpočítanie dane uplatnil na základe faktúr, pokladničných dokladov, dokladov z ERP, vlastnej výpovede, čestného prehlásenia M. H., bývalého konateľa J., s.r.o., výpovedí zástupcov odberateľov Ing. J. V., P. Š. a J. S.. Správca dane v rámci daňovej kontroly zistil, že dodávateľ žalobcu J., s.r.o. so správcom dane miestne príslušným nekomunikuje, nepreberá poštu v sídle spoločnosti (zásielky sa vracajú s poznámkou neznámy adresát), nemá žiadne kancelárske priestory, prevádzku, sklady, ani zamestnancov. Bývalý konateľ J., s.r.o. M. H. (od 24.07.2004 do 07.04.2008) uviedol, že obchod so žalobcom prebiehal, on nosil faktúry žalobcovi, podpisoval pokladničné doklady, prijímal peniaze, preberal objednávky, pričom tovar vozili vodiči z P. a to M. K. a M. L., ale odmietol uviesť kde nakupoval tovar (údajne je to obchodné tajomstvo). M. H. previedol svoj obchodný podiel dňa 24.03.2008 na T. R., ktorý uviedol, že odkedy je konateľom (od 08.04.2008) spoločnosť nevykonáva žiadnu činnosť, o predchádzajúcej činnosti nič nevedel a napriek opakovaným výzvam nepredložil účtovníctvo spoločnosti za rok 2006. Svedkovia M. K. a M. L. tvrdili, že nevykonávali dopravu pre J., s.r.o. a nemali v účtovníctve evidované ani faktúry. Žalobca bol upovedomený o ich vypočutí, nedostavil sa k výsluchu svedkov a neskôr, keď bol oboznámený s ich výpoveďami, nemal pripomienky.

Daňovou kontrolou bolo zistené, že medzi nákupom tovaru od J., s.r.o. žalobcom a jeho predajom ďalším odberateľom sú časové rozpory (tovar bol kúpený v septembri 2006, ale bol žalobcom predaný už od februára 2006 do júla 2006), čo žalobca nevedel vysvetliť. Tieto skutočnosti viedli správcu dane k pochybnostiam o reálnom obchode medzi žalobcom a J., s.r.o., ktoré žalobca nevyvrátil. Krajský súd poukázal ďalej na skutočnosť, že žalobca si odpočítal daň z pokladničných dokladov (ERP), ktoré sa nepovažujú za faktúru od dodávateľa S. s.r.o. a na veci nič nemení, že po vykonaní daňovej kontroly uvedený dodávateľ mu dodatočne vyhotovil faktúry. V oboch prípadoch žalobca porušil ust. § 49 až § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. a nepreukázal nárok na odpočítanie dane. Námietka žalobcu, že za nedostatky dodávateľa nezodpovedá je nedôvodná, pretože žalobca v okamihu, keď

správcovi dane vznikli pochybnosti o dôveryhodnosti údajov v daňovom priznaní musí preukázať, že údaje sú úplné, presné a vierohodné, zaťažuje ho dôkazné bremeno. V odvolacom konaní žalovaný sa zaoberal všetkými námietkami žalobcu a ich neuznanie spoľahlivo zdôvodnil v napadnutom rozhodnutí. Podľa názoru krajského súdu vo veci bol dostatočne a spoľahlivo zistený skutkový stav a daňové orgány vyvodili správny právny záver, pričom námietky žalobcu neboli takého charakteru, aby zvrátili závery daňových orgánov, a preto žalobu zamietol.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca odvolanie podľa § 205 ods. 2 písm. d/, f/ O.s.p.. Uviedol, že správca dane - v prípade zistenia skutočností následkom ktorých dôjde k úprave daňovej povinnosti oproti daňovému priznaniu (tak ako tomu je aj v prejednávanej veci) – má povinnosť v súlade s právnymi predpismi dokázať daňovému subjektu, že postupoval nesprávne, poučiť ho o správnom postupe a o následkoch, ktoré bude znášať za nesprávny výpočet dane v daňovom priznaní a o zaplatení dane v správnej výške. Zdôraznil, že neobstojí postup žalovaného a správcu dane, ktorým nedostatočne objasnili všetky skutočnosti, ktoré v daňovom konaní vyšli najavo a neurčili správne daňovú povinnosť. Správca dane nevyužil dostatočne svoje oprávnenia mu dané zák. č. 511/1992 Zb. na to, aby si preveril, či účtovné doklady o zdaniteľných plneniach sú zaúčtované v účtovníctve dodávateľa žalobcu, pričom sa uspokojil len s takým nedostatočným postupom, že jedenkrát predvolal súčasného konateľa dodávateľa žalobcu, ktorý sľúbil správcovi dane, že mu dodá požadované doklady, avšak tieto nedodal. Napriek tomu pre preverenie skutočností, či sú účtovné doklady o sporných zdaniteľných obchodoch medzi žalobcom a jeho dodávateľom, nič viac správca dane nevykonal, neuložil dodávateľovi žalobcu pokutu v zmysle § 35 ods. 15 zák. č. 511/1992 Zb. až do výšky 33.190 €, nezačal u neho výkon daňovej kontroly, nepodal trestné oznámenie, uspokojil sa len s konštatovaním, že dodávateľ žalobcu požadované doklady nedodal správcovi dane a pritom žalobca nemá žiadny právny prostriedok na vynútenie si splnenia povinnosti predložiť účtovné doklady o zdaniteľných obchodoch svojím dodávateľom, aby bolo preukázané, že tieto dodávateľ žalobcu zaúčtoval. Z dôvodu, že súčasný konateľ spol. J., s.r.o. sa vyhýba správcovi dane a nespolupracuje s ním (čo za daného stavu nevedlo k osvedčeniu tvrdenia o reálnom dodaní tovaru spol. J., s.r.o.), nemôže byť postihovaný žalobca. Reagujúc na odôvodnenie rozsudku prvostupňového súdu – že žalobca nevedel vysvetliť časové rozpory medzi nákupom tovaru od J., s.r.o. žalobcom a jeho ďalším odberateľom – žalobca

uviedol, že v konaní pred súdom tento rozpor vysvetlil tak, že pre neho v čase odberu materiálu od dodávateľa J., s.r.o. bolo prvoradá, aby tento dodal svojim odberateľom J. V., J. S. a P. Š., čo aj urobil, týmto materiál dodal, vystavil faktúry a títo odberatelia mu aj zaplatili. Zdôraznil, že pri odbere materiálu od dodávateľa J., s.r.o. tomuto dodávateľovi žalobca zaplatil a požiadal ho o vystavenie účtovných dokladov, avšak tieto mu dodávateľ J., s.r.o. vystavil až so značným časovým oneskorením. Uviedol, že to však nebolo pre neho na prvom mieste, nakoľko prvoradá pre žalobcu bolo dodanie tohto materiálu vyššie uvedeným odberateľom a tiež zaplatenie za toto dodanie materiálu, čo sa aj udialo. Žalobca podotkol, že uvedení odberatelia potvrdili odber tovaru od neho, ktorý on odobral od spoločnosti J., s.r.o.. Rovnako sa žalobca nestotožnil s odôvodnením prvostupňového súdu, podľa ktorého v prípade absencie vedomostí štatutárneho orgánu o spolupráci s obchodnými partnermi, tak ide o výkon práva na podnikanie, ktoré nepožíva právnu ochranu. Namietal, že v danej veci nejde o absenciu vedomostí, ale o fakt, že si vtedajší konateľ nepamätal na podrobnosti jedného z viacerých obchodov uskutočnených v čase minulom a je pravdepodobné, že tieto podrobnosti by si vtedajší konateľ mohol vybaviť nahliadnutím do účtovných dokladov firmy J., s.r.o., avšak toto účtovníctvo už nemá k dispozícii, keďže ním disponuje súčasný konateľ, ktorý to správcovi dane nepoprel. Tiež považoval za potrebné uviesť, že zo svedeckej výpovede svedka M. K. vyplynulo, že pre J., s.r.o. mohol uskutočniť dopravu jeho syn M. K., nakoľko sú kamaráti. Potvrdil, že jeho syn používal jeho vozidlo a tiež, že pre J., s.r.o. to bola doprava ako pre známeho a že vozil zrejme kamenivo. Táto svedecká výpoveď vyvrátila záver správcu dane o neuskutočení dopravy, keďže túto pravdepodobne uskutočnil syn svedka M. K. pre J., s.r.o.. Tým, že tento dopravu robil ako pre známeho, t.j. o tejto doprave nevystavil dopravca žiadne účtovné doklady, sa tento subjekt vyhol daňovej povinnosti. Svedkovia M. K. a M. L. v minulosti vykonávali dopravu aj pre žalobcu, avšak nikdy nevystavili žalobcovi faktúru a príjmový doklad, t.j. túto dopravu nemali evidovanú vo svojom účtovníctve. Preto je pravdepodobné, že tomu tak bolo aj v tomto prípade, aby sa tak vyhli daňovej povinnosti, a to bolo dôvodom prečo popreli uskutočnenie dopravy pre J., s.r.o., keďže by tým priznali svoj vlastný daňový únik a vystavili by sa tak možnému postihu zo strany správcu dane, prípadne by mohli tiež čeliť trestnoprávnej zodpovednosti. Žalobca tvrdil, že dostatočne preukázal, že mu tovar dodal dodávateľ J., s.r.o. a tento ďalej dodal konečným odberateľom S. J, L. P. Š., J. V.-J, pričom títo odberatelia žalobcu potvrdili odber tovaru od žalobcu, ktorý žalobca odobral od J., s.r.o. a vznikol mu nárok na odpočet dane vo výške 200.136,50 Sk, keďže splnil všetky podmienky uvedené v ust. § 46 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z.z.. Záverom žalobca

poukázal na judikatúru najvyššieho súdu (R 107/2003, rozsudok NS SR sp. zn. 2 Cdo 170/2005) a tiež na rozsudky súdneho dvora (sp.zn. C-354/03 a C-484/03 z 12.1.2006 a sp.zn. 439/04, C-440/04 zo 6.7.2006), ktorých použitím možno analogicky vyvodit' pre tento prípad záver o tom, že nie je možné pripočítat' na ťarchu daňového subjektu, že si jeho obchodný partner (dodávateľ alebo odberateľ) neplní svoje daňové povinnosti alebo sa dopustí podvodu na DPH.

S poukazom na uvedené skutočnosti žalobca navrhol, aby odvolací súd odvolaním napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/66/2010 - 41 z 29.09.2010 zrušil alebo zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu uviedol, že sa pridržiava svojho stanoviska podaného k žalobe a trvá na skutočnostiach v tomto stanovisku uvedených, tzn. že žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného č. I/226/17083-36747/2010/990565-r, ako aj rozhodnutie správcu dane boli vydané v súlade s právnymi predpismi. Navrhol preto, aby najvyšší súd odvolaním napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne, ktorým bola žaloba zamietnutá ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 10 ods. 2 O.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo (podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 211 a nasl. O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa ustanovenia § 250ja ods. 2 vety prvej O.s.p. s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk). Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 22. júna 2011 (§ 156 ods. 1 a 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 O.s.p., ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Odvolací súd vyhodnotil rozsah a dôvody odvolania vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu, pričom nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil

od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku.

V správnom súdnictve preskúmavajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb.

Úlohou krajského súdu v predmetnej veci bolo postupom podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku preskúmať zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného správneho orgánu, ktorým podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Nové Mesto nad Váhom č. 643/230/39808/09/Skov zo 07.10.2009, ktorým bola žalobcovi vyrubená daň na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie III. štvrt'rok 2006 zo zisteného rozdielu dane v sume 9.976,13 €.

Pochybnosti o oprávnenosti uplatneného odpočtu dane vo výške 200.136,50 Sk (vzťahujúcej sa na doklady v III. štvrt'roku 2006) nadobudol správca dane pri kontrole dokladov – faktúr od spoločnosti J., s.r.o., a to:

- fa č. 6004009 zo dňa 04.09.2006 na celkovú sumu 327.488,--Sk z toho daň 52.288,--Sk,
- fa č. 6001209 zo dňa 12.09.2006 na celkovú sumu 196.112,--Sk z toho daň 31.312,--Sk,
- fa č. 6002109 zo dňa 21.09.2006 na celkovú sumu 278.936,--Sk z toho daň 44.536,--Sk,
- fa č. 6002509 zo dňa 25.09.2006 na celkovú sumu 221.102,--Sk z toho daň 35.302,--Sk,
- fa č. 6002909 zo dňa 29.09.2006 na celkovú sumu 229.848,50 Sk z toho daň 36.698,50 Sk.

Bývalý konateľ spoločnosti J., s.r.o. M. H. účtovné doklady odovzdal novému konateľovi T. R., ktorý ani po opakovanej výzve doklady spoločnosti J., s.r.o. za zdaňovacie obdobie 2006 a 2007 nepredložil. Vo svedeckej výpovedi M. H. uviedol, že v čase keď bol konateľom spoločnosti, spoločnosť sídlila v prenajatých priestoroch, nevlastnila žiadne skladové priestory, nemala žiadnych zamestnancov, žalobcu pozná, faktúry vystavovala ekonómka a on ich podpísal, po dodaní tovaru ich nosil žalobcovi. Ručne vypisované príjmové pokladničné doklady vypisoval žalobca, ostatné účtovníčka. Príjmové

pokladničné doklady aj podpisoval, žalobcovi ich osobne odovzdal, prijal hotovosť, ktorú vyplatil žalobca. Tovar vozili na svojich vozidlách vodiči, dopravu pre žalobcu vykonávali M. K. a M. L.. Svedok M. K. uviedol, že v roku 2006 nevykonával dopravu pre spoločnosť J., s.r.o., M. H. nepozná, je možné že mu niečo vozil jeho syn M. K., nakoľko sú so žalobcom kamaráti. Rovnako aj M. L. poprel vykonávanie dopravy pre spoločnosť J., s.r.o. v roku 2006. Z predložených účtovných dokladov správca dane zistil, že svedkovia M. K. a M. L. v roku 2006 nemajú v knihe vystavených faktúr zaevidovanú žiadnu vystavenú faktúru na odberateľa J., s.r.o. a ani na žalobcu. Vzhľadom na vyššie uvedené vznikli pochybnosti o reálnom dodaní tovaru spoločnosťou J., s.r.o. žalobcovi a keďže žalobca okrem faktúr a príjmových pokladničných dokladov nepredložil správcovi dane žiadny iný dôkaz preukazujúci uskutočnenie dodávok podľa sporných faktúr od dodávateľa J., s.r.o., správca dane dospel k záveru, že žalobca si uplatnil odpočet dane v rozpore s § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z..

Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení účinnom do 31.12.2006 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. v znení účinnom do 31.12.2006 platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7.

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.

Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr), ale daňové doklady musia nielen po formálnej ale aj obsahovej stránke jednoznačne preukazovať, že zdaniteľné plnenie sa reálne uskutočnilo, a to osobou uvedenou v predkladaných faktúrach. Dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt, ktorý je povinný preukázať skutočné zrealizovanie dodávky tovaru tak, ako je to uvedené vo faktúrach, ak si

uplatňuje nárok na odpočítanie dane. Daňový doklad sám o sebe ešte nie je dôkazom, že k určitému plneniu došlo. Je len tvrdením o tejto skutočnosti, ktorú musí viesť daňový subjekt preukázať aj inak, ak jeho vierohodnosť v daňovej kontrole bola spochybnená.

Správca dane na základe vykonaného dokazovania spochybnil dodanie tovaru žalobcovi spoločnosťou J., s.r.o.. Preto žalobca ak tvrdil, že došlo k uskutočneniu zdaniteľných plnení, mal povinnosť to preukázať. Žalobca len formálne deklaroval, že k dodaniu tovaru došlo, ale nepreukázal svoje tvrdenia a ani nevyvrátil pochybnosti správcu dane o dodaní tovaru.

Najvyšší súd sa stotožnil s názorom správcu dane a žalovaného, že neboli splnené podmienky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. a § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z., pretože žalobca nepreukázal, že plnenia deklarované v sporných faktúrach boli reálne uskutočnené.

Odvolací súd zároveň poukazuje na skutočnosť, že správne súdnictvo je dôsledne ovládané *dispozičnou zásadou*, v zmysle ktorej súd môže preskúmať rozhodnutie správneho orgánu len v rozsahu žalobných dôvodov vymedzených v žalobe, a to v rámci zákonom limitovanej 2-mesačnej lehoty. Pokiaľ teda žalobca v rámci odvolania uviedol nové skutočnosti, na tieto nebolo možné v odvolacom konaní prihliadať.

Odvolací súd zistil, že dôvody uvádzané žalobcom nie sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku. Krajský súd sa posudzovanou vecou dôsledne zaoberal a vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré náležite aj odôvodnil a s ktorými sa odvolací súd v zmysle § 219 ods. 2 O.s.p. v celom rozsahu stotožnil.

Z uvedených dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu v súlade s ust. § 219 ods. 1 O.s.p. ako vecne správny potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 224 ods. 1 O.s.p. a § 142 ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý

v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal.

**P o u ě n i e :** Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

V Bratislave, dňa 22. júna 2011

**JUDr. Eva Babiaková, CSc.**  
**predsedníčka senátu**

Za správnosť vyhotovenia:  
Peter Szimeth