

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 3Sžf/55/2016  
Identifikačné číslo spisu: 1015200805  
Dátum vydania rozhodnutia: 21.02.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:1015200805.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumana a zo sudcov JUDr. Sone Langovej a JUDr. Jozefa Milučkého v právnej veci žalobcu: INVESTEX GROUP, s.r.o., IČO: 36 034 665, Mostová 2, Bratislava, zastúpený: JUDr. Jaroslav Brada, advokát, Dunajská 58, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/171192/2015/1042 zo dňa 23. apríla 2015, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/122/2015-49 zo dňa 21. apríla 2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/122/2015-49 zo dňa 21. apríla 2016 p o t v r d z u j e.

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

### Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/171192/2015/1042 zo dňa 23.04.2015, ktorým žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601402/5/294633/2015/Beď zo dňa 06.02.2015, ktorým podľa § 68 ods. 5, 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom ku dňu vydania napadnutých administratívnych rozhodnutí (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z.z.“) určil rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 44.906,77 € za zdaňovacie obdobie jún 2012.

Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že z napadnutého rozhodnutia, ako aj zo spisu vyplýva, že správca dane vykonal dokazovanie a šetrenie uskutočnenia deklarováných zdaniteľných plnení v celom reťazci daňových subjektov, ktorý bol v podstate uzatvorený. Správca dane teda

nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ktoré žalobca skutočne mal, ale zameral sa na realitu vecného plnenia vo všetkých vzájomných súvislostiach s ohľadom na skutočnosti zistené pri výkone daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní. Pri posudzovaní nároku na odpočítanie DPH totiž musí mať skutočný stav prednosť pred stavom formálnym.

Skutočnosti o uzatvorenom obchodnom reťazci tovaru sú podstatné, pričom žalobca bol nesporne aktívnym a zainteresovaným účastníkom v tomto „kolotočí“. Vo všeobecnosti odberateľ nevie ovplyvniť obchodné aktivity svojho dodávateľa a nezodpovedá za konanie iných subjektov konajúcich nezávisle, poctivo a za účelom dosiahnutia zisku z reálneho podnikania. V danom prípade však išlo o fiktívne obchodovanie s tovarom, ktoré navyše nevykazuje ani známky ekonomického zmyslu, keďže prvým zisteným dodávateľom tovaru - integrované moduly je daňový subjekt PB-COM spol. s r.o., u ktorého tovar po prefakturovaní cez viaceré spoločnosti napokon aj skončil. Tento subjekt bol teda prvotným dodávateľom a napokon aj odberateľom toho istého tovaru. Žalobca dodával tovar ako posledný v obchodnom reťazci na území Slovenskej republiky do Českej republiky spoločnosti AZ Company, s.r.o., ktorá následne deklarovala dodanie tovaru - integrované moduly slovenským odberateľom PB-COM spol. s r.o. a ECO-ACOUTING, s.r.o. Tieto spoločnosti nepriznali nadobudnutie tovaru z členských štátov únie v daňových priznaniach za rok 2012. Subjekt ECO-ACOUTING, s.r.o. nespolupracuje so správcou dane a PB-COM spol. s r.o. neprevzal žiadosť o predloženie dokladov v odbernej lehote.

## II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie a navrhol, aby odvolací súd zmenil napadnutý rozsudok krajského súdu a rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, prípadne aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V dôvodoch namietal, že v celom procese daňového a aj súdneho konania nebolo preukázané získanie daňovej výhody, pričom na tomto tvrdení sú postavené rozhodnutia daňových orgánov aj súdu prvého stupňa. Žalobca v danom mesiaci zaplatil dodávateľovi kúpnu cenu za tovar vrátane DPH. Dodávateľ DPH odviezol štátu. Žalobca tovar predal ďalej odberateľovi v SR. Žalobca si uplatnil nárok na odpočítanie DPH, pričom žalobcovi sa malo vrátiť len toľko, koľko preukázateľne zaplatil na vstupe. Žalobcovi z uvedeného nevyplývala žiadna výhoda a ani jeho konanie nevykazuje žiadne znaky zneužitia. Žalobca vždy predal nakúpený tovar so ziskom. Nemožno použiť ako argument v neprospech žalobcu, že niektoré spoločnosti niekde v reťazci ako nadobúdatelia tovaru, si nespĺnili svoje záväzky a faktúry za dodanie neuhradili. Bezpredmetné pre žalobcu je aj to, že tieto spoločnosti tovar nadobudli za rovnakú cenu, t.j. s nulovou maržou. Žalobca nevie ovplyvniť stanovenie ceny tovaru medzi jeho nepriamymi obchodnými partnermi. Žalobca tovar vždy predal so ziskom a DPH vždy riadne odviezol.

Súd prvého stupňa v odôvodnení svojho rozhodnutia na viacerých miestach bez ďalšieho konštatuje, že v danom prípade bola spochybnená reálna existencia tovaru. Uvedené konštatovanie však podľa žalobcu možno vnímať ako arbitrárne. Zo svedeckých výpovedí (štatutárov zúčastnených spoločností) a predložených písomných dokladov jednoznačne vyplynulo, že tovar bol dodaný, a teda došlo k vzniku daňovej povinnosti. Závery správcu dane o tom, že nedošlo k dodaniu tovaru sú preto v priamom rozpore s vykonaným dokazovaním. Tieto nezákonné závery správcu dane následne preberá aj súd prvého stupňa v odôvodnení rozsudku. Daňový subjekt splnil všetky povinnosti podľa § 71 a postupoval v súlade s § 49 ods. 1 a § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v rozhodnom období (ďalej len „zákona č. 222/2004 Z.z.“). Právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť, pričom daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. V zmysle uvedeného postupoval aj kontrolovaný daňový subjekt, keď po dodaní tovaru odpočítal daň. Dodanie tovaru deklaroval a preukázal faktúrou, potvrdením i dodacími listami, ako aj všetkými zákonom predpísanými dokladmi, pričom si nie je vedomý žiadneho pochybenia v tomto smere. Tovar bol riadne dodaný a následne aj zaplatený zo strany odberateľa. Predaj tovaru bol uskutočnený v zmysle zákona č. 222/2004 Z.z. podľa § 8 ods. 1 a/ medzi zdaniteľnými osobami, podľa ktorého dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak.

Žalobca namietal, že správca dane neuviedol, ktoré konkrétne, zákonom predpísané doklady, daňový subjekt správcovi dane nepredložil. Žalobca poukázal na to, že predložil správcovi dane všetky doklady a dôkazy, ktoré v zmysle platných právnych predpisov predložiť mal a mohol. Správca dane napriek uvedenému nijakým spôsobom nespresnil, ktoré doklady a dôkazy mal ešte daňový subjekt predložiť, ale naopak opätovne iba opakuje, že existencia faktúry nie je dostatočným dôkazom na preukázanie, že sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo. Pritom reálna existencia tovaru bola niekoľkonásobne preukázaná svedeckými výpoveďami. Uvedené závery správcu dane o nepreukázaní reálnej existencie tovaru sú podľa žalobcu v priamom rozpore s vykonaným dokazovaním a zistenými skutočnosťami, pričom aj z protokolu a administratívneho rozhodnutia vyplýva, že v rámci daňového konania boli zistené samotným správcom dane skutočnosti preukazujúce a potvrdzujúce reálnu existenciu tovaru. Žalobca tiež popísal skutočnosti týkajúce sa druhu tovaru, na základe ktorých nebolo možné predložiť všetky požadované údaje. V tejto súvislosti poukázal na to, že krajský súd dostatočne nepreskúmal hmotnoprávnu stránku veci, pričom časť dôkazov správca dane sám zatajil, pravdepodobne za účelom zakrytia vlastnej nedôslednosti. Preto nemožno žalobcovi spravodlivo odmietnuť jeho tvrdenie, že dostatočne preukázal materiálnu stránku existencie tovaru, ktorý bol predmetom žalobcovho obchodovania.

Žalobca ďalej polemizoval so závermi orgánov verejnej správy a súdom prvého stupňa o tom, že spoločnosti si tovar medzi sebou predávali navzájom. Žalobca si nie je vedomý porušenia povinnosti, ak by si aj spoločnosti ten istý tovar medzi sebou donekonečna predávali za účelom zvýšenia obratu a svojej bonity, ak z vytváraného zisku odvedú DPH štátu, vrátane ostatných súvisiacich daní. V tejto súvislosti poukázal na iné prípady, keď tak niektoré subjekty postupovali. Pokiaľ nevznikne škoda, nemôže ísť ani o podvod. Akékoľvek argumentácie o uzatvorení obchodnom reťazci sú z pohľadu žalobcu irelevantné, keďže tento nevie ovplyvniť obchodné aktivity svojich priamych a nepriamych obchodným partnerov. Správca dane daňovými kontrolami nepreukázal existenciu reťazca s úmyslom podvodu ani možnú vedomosť žalobcu o podvode. Účasť žalobcu v podvodnom reťazci je len tvrdením správcu dane na základe jeho domniek vyplývajúcich z nevykonania daňových kontrol v celom správcom dane deklarovanom reťazci. Žalobca nakupoval tovar od spoločností PB COM, s.r.o. a od SAMSONITE, s.r.o., v ktorých správca dane žiadnu kontrolu nevykonával. Žalobca a Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a.s. na záver predali predmetný tovar spoločnosti AZ COMPANY, s.r.o. a BOHEMIA COAL SOLUTION, s.r.o. do Českej republiky, pričom medzinárodné dožiadanie v uvedených spoločnostiach tiež žiadne pochybenie nepreukázali.

Na záver žalobca uviedol, že na základe činnosti správcu dane došlo k likvidácii spoločnosti. Žalobca si nie je vedomý toho, čo porušil a komu a v akej výške spôsobil škodu. Súd by nemal rozhodovať na základe domniek a dohadov správcu dane. Naopak, ak takto postupuje správny orgán, súd je tu na to, aby takéto konanie v rámci správneho súdnictva napravil, prípadne usmernil. Preukázanie (reálnej) spotreby obchodného tovaru (akými integrované moduly ako náhradné diely jednoznačne sú) od obchodných spoločností je zo strany správcu dane diskriminačné a je v rozpore s § 3 ods. 7 zákona č. 563/2009, a to z dôvodu nezachovania princípu rovnosti prístupu ku kontrolovaným daňovým subjektom. Aj automobilky ako Volkswagen a ďalšie predávajú náhradné diely na svoje autá svojim dcérskym spoločnostiam a tie ďalej iným odberateľom za účelom ďalšieho predaja, bez akejkoľvek vedomosti, kde reálne vošiel, alebo či vôbec vošiel takto zobchodovaný náhradný diel do spotreby. Správca dane nepostihuje žiadnu automobilku, ani následných obchodníkov dodaním (alebo neuznaním zaplatenej DPH na vstupe), ani z dôvodu majetkového, personálneho, či iného prepojenia automobilky s dcérskymi spoločnosťami, ani z dôvodu, že v ďalších obchodných spoločnostiach pracujú (alebo podnikajú) bývalí zamestnanci automobilky, a ani za to, že títo nevedia, kde zobchodované náhradné diely v skutočnosti vstúpili do spotreby. Žalobca ešte citoval časti článkov z daňového časopisu pre podnikateľov, právne predpisy a rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 58/2001 a Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2010.

### III.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu navrhol, aby Najvyšší súd SR napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil. V dôvodoch vyjadrenia uviedol, že v preverovaných obchodných transakciách správca dane

preukázal, že žalobca zvolil formu svojho podnikania (cez množstvo spoločností prepojených jeho osobou) a úmyselne vytvoril stav, pri ktorom zneprehľadnil toky tovarov, služieb, financií, faktúr a dokladov. Žalobca, ale aj ostatné obchodné spoločnosti v reťazci predkladali listinné dôkazy, ktorými dôvodili, že k dodaniu tovaru došlo, ale správca dane tuzemskými dožiadaniami a žiadosťami o vykonanie medzinárodného šetrenia zistil, že uskutočnenie zdaniteľných obchodov sa nepotvrdilo, pretože v daných obchodných transakciách nebolo preukázané, že tovar skutočne existoval.

V procese dokazovania žalobca sám uviedol výrobcu predmetného tovaru ELVAC a ELCOM, čo však vo svojom vyjadrení spoločnosť ELVAC SK, s.r.o., ktorá zaujala odborné stanovisko k preverovanému tovaru, nepotvrdila a uviedla, že preverovaný tovar spoločnosť ELVAC SK s.r.o., resp. skupina ELVAC nevyrábala, nebola predajcom, neobchodovala s ním, ani jej nebolo známe, že by niekto iný takto označené produkty dodával, t.z., že správca dane vychádzal zo skutočností, ktoré uviedol sám daňový subjekt.

Správca dane nespochybnil reálnu existenciu tovaru len na základe zistených skutočností u spoločnosti ELVAC SK, s.r.o., ale v danej veci vykonal rozsiahle dokazovanie, v rámci ktorého zistil objektívne skutočnosti, ktoré poukazujú na zneužitie práva (umelý charakter transakcií, personálne prepojenie platiteľov dane z pridanej hodnoty, nepreukázanie ekonomickej činnosti s integrovanými modulmi, nepreukázanie dopravy, neznalosť technických vlastností a parametrov integrovaných modulov, nekontaktnosť prvých a posledných platiteľov dane v reťazci, priznávanie daňových povinností dodatočným daňovým priznaním, nepriznanie nadobudnutia tovaru z územia členského štátu Európskej únie - Českej republiky kolotoč tovaru, niekoľko ráz medzi personálne prepojenými spoločnosťami, postúpenie pohľadávky a iné objektívne skutočnosti), ktoré vedú k záveru, že zneužitie práva bol hlavným cieľom zdaniteľných obchodov a tieto skutočnosti správca dane o.i. zdokumentoval v protokole z daňovej kontroly.

Žalobca v odvolaní tvrdí, že správca dane zatajil časť dôkazov, ale presne nekonkretizuje aké dôkazy boli zo strany správcu dane zatajené, čiže v danom prípade ide zo strany žalobcu len o všeobecné konštatovanie bez konkretizácie akýchkoľvek zatajených dôkazov. Tvrdenie o zamlčaní dôkazov žalobca neuviedol v podanej žalobe, ale uvedené tvrdenie uviedol v podanom odvolaní proti napadnutému rozhodnutiu. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia (strana 24) je zrejmé, že žalovaný sa s predmetnou námietkou zaoberal a vyhodnotil ju v tom smere, že „nie je možné ani súhlasiť s námietkou daňového subjektu, že správca zamlčal dôkazy, pretože o predložení konkrétnych výrobkov, ktoré daňový subjekt predložil v inom konaní, z ktorého správca dane spísal zápisnice o ústnom pojednávaní číslo 9601402/5/3107625/ 2013/Zna zo dňa 27.06.2013 a číslo 9601402/5/3158284/2013/Zna zo dňa 01.07.2013 (zdokumentované v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 9601402/5/5056671/ 2014/Bed zo dňa 14.11.2014), čiže v priebehu výkonu kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie máj 2012“.

#### IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) <., rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní postupoval v zmysle ust. § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok), účinného od 01.07.2016, podľa ktorého sa odvolacie konanie podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto

zákona dokončia podľa doterajších predpisov, t.j. podľa zákona č. 99/1963 Zb., Občiansky súdny poriadok (O.s.p.).

Predmetom súdneho prieskumu je rozhodnutie žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane o určení rozdielu DPH za zdaňovacie obdobie jún 2012 vo výške 44.906,77 €. Najvyšší súd SR vychádzal zo skutkového stavu tak, ako ho popísal v odôvodnení rozsudku krajský súd a ako vyplynul z administratívneho spisu, preto pre účastníkov konania známe fakty a skutočnosti nebude nadbytočne opakovať a len na doplnenie v stručnosti z neho vyberá nasledovné.

Z obsahu pripojeného administratívneho a súdneho spisu odvolací súd zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január, február, marec, jún, október a december 2012. Správca dane zistil, že žalobca porušil ustanovenie § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z.z., v zmysle čoho mu nevzniklo právo na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa - Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a.s., Mostová 2, Bratislava za nákup tovaru - náhradné diely elektronického charakteru:

- č. fa: 20120198: dátum dodania: 04.06.2012; základ dane: 73.984,24 €; DPH 20%: 14.796,85 €; cena s DPH: 88.781,09 €,

- č. fa: 20120201: dátum dodania: 05.06.2012; základ dane: 72.695,50 €; DPH 20%: 14.539,10 €; cena s DPH: 87.234,60 €,

- č. fa: 20120204: dátum dodania: 07.06.2012; základ dane: 77.854,10 €; DPH 20%: 15.570,82 €; cena s DPH: 93.424,92 €.

Žalobca nepreukázal, že došlo k vecnému plneniu, čiže k dodaniu tovaru tak, ako bol deklarovaný predmetnými faktúrami. Správca dane nevykonal len formálnu kontrolu dokladov, ale sa zameral predovšetkým na realitu vecného plnenia vo všetkých vzájomných súvislostiach. Poukázal aj na to, že žalobca a jeho dodávateľ Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a.s., sú personálne prepojené v osobe p. Ing. Antona Barboráša, konateľa žalobcu a zároveň predsedu predstavenstva spoločnosti dodávateľa. Žalobca deklarovaný tovar v kontrolovanom období jún 2012 od dodávateľa Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a.s., ďalej fakturoval jeho dodanie spoločnosti REXIAS, a.s. - organizačná zložka Z predložených dokladov správca dane zistil, že žalobca vystavil v zdaňovacom období jún 2012 pre odberateľa REXIAS, a.s. - organizačná zložka nasledovné faktúry za nákup tovaru - náhradné diely elektronického charakteru:

- č. fa: 31300055: dátum dodania: 08.06.2012; základ dane: 95.439,34 €, DPH 20%: 19.087,87 €; cena s DPH: 114 527,21 €,

- č. fa: 31300056: dátum dodania: 13.06.2012; základ dane: 93 833,20 €, DPH 20%: 18.766,64 €; cena s DPH: 112 599,84 €,

- č. fa: 31300060: dátum dodania: 20.06.2012; základ dane: 100.374,10 €, DPH 20%: 20.074,82 €; cena s DPH: 120 448,92 €.

Zo skladovej evidencie spoločnosti žalobcu, nákup, predaj a zostatok tovaru v kusoch jednotlivých druhov tovaru správcom dane vyplynulo, že spoločnosti Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a. s., REXIAS, a.s. - organizačná zložka a žalobca si medzi sebou fakturovali niekoľkokrát ten istý druh tovaru v rámci mesiaca jún 2012. Správca dane mal za to, že z uvedeného jednoznačne bolo preukázané, že spoločnosti REXIAS, a.s. - organizačná zložka a Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a. s., so zapojením do reťazového obchodu aj so žalobcom si prefakturovávali ten istý tovar len medzi sebou bez toho, aby ho kúpili od inej spoločnosti, alebo predali inej spoločnosti, a teda tento tovar neskončil v skutočnej spotrebe ako náhradný diel elektronického charakteru konečným odberateľom, ale tieto obchodné transakcie prebiehali len fakturačne, bez materiálnej podstaty, za účelom zvyšovania obratu a tým aj bonity jednotlivých spoločností v reťazci.

Podľa správcu dane žalobca vedel preukázať dodanie integrovaných modulov len na základe listinných dokladov avšak nevedel na materiálnej báze vierohodne preukázať reálne dodanie tovaru od spoločnosti Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a.s. Správca dane preto vykonal rozsiahle šetrenie vo veci tým, preveroval celý obchodný reťazec za účelom zistenia prvotného dodávateľa, t.j. zistenie pôvodu

tovaru a až po konečného odberateľa, t.j. zistenie konečnej spotreby tovaru.

Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Vo vzťahu k namietanému vyhodnoteniu zisteného skutkového stavu a k námietke neprimeraného prenosu dôkazného bremena na žalobcu odvolací súd uvádza, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje), ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužitelnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar, príp. služba reálne dodaná (§ 8, § 9 zákona č. 222/2004 Z.z.), a to práve osobou ako platiteľom DPH uvedenou na faktúre, ktorá si zároveň voči odberateľovi uplatňuje DPH.

V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený“.

Uskutočňovanie zdaniteľných plnení 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 zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane (§ 44 ods. 1 zákona č. 563/2009 Zb.). Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z.), ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie.

Argumentačne si aj tu odvolací súd pomôže judikatúrou Súdneho dvora a jeho právnymi závermi

uvedenými v rozsudku z 21.06.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, v ktorom uviedol, že je potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112 (pozri najmä rozsudky Halifax zo 7. decembra 2010, R, C-285/09, bod 36, ako aj z 27. októbra 2011 Tanoarch, C-504/10, bod 50). V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať noriem práva Únie (pozri najmä rozsudok z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, Zb.s.I-1599, bod 32; Halifax a i., ako aj Kittel a Recolta Recycling, bod 54). Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne okolnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne (pozri v tomto zmysle rozsudky Fini H, body 33 a 34; Kittel a Recolta Recycling, ako aj z 29. marca 2012, Véleclair, C-414/10, bod 32).

Taktiež Súdny dvor vo svojej judikatúre 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, rozsudky ESD vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (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 (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében kft, a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11). (bližšie v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn. 4Sžf/32/2012 zo dňa 27.11.2012).

Žalobca namietal, že správca dane nijakým spôsobom nespresnil, ktoré doklady a dôkazy mal ešte daňový subjekt predložiť. Správca dane však nemôže daňovému subjektu určovať, akými dokladmi má preukázať reálnosť uskutočnenia transakcie. Samotným predložením faktúry a účtovných dokladov ešte nie je vyčerpané dôkazné bremeno daňového subjektu, keďže faktúra a účtovné doklady predstavujú len formálne doklady o vykonaní predmetného obchodu, pričom nepreukazujú jeho skutočnú realizáciu. Realizáciu zdaniteľného obchodu je tak daňový subjekt v rámci svojho dôkazného bremena povinný preukázať aj inými bežnými dokladmi používanými v obchodnom styku, ktoré preukazujú reálne uskutočnenie predmetného obchodu, svedeckými výpoveďami, prípadne čímkol'vek, čo by preukazovalo reálnosť existencie tovaru a samotného obchodu. Ak tovar reálne existuje a reálne aj došlo k uskutočneniu obchodu, faktúra a účtovné doklady nie sú jediné doklady, ktoré tieto skutočnosti preukazujú. Žalobca v podanom odvolaní tiež namietal, že správca dane časť dôkazov zatajil, avšak neuviedol, aké dôkazy mal správca dane zatajiť. Odvolací súd tak nemôže preskúmať predmetné všeobecné tvrdenie žalobcu o zatajení určitej časti dôkazov.

Žalobca v podanom odvolaní tiež poukazoval na obchodnú prax iných obchodných spoločností, táto je však bez relevantného súvisu s prejednávanou vecou, preto nie je potrebné, aby sa k predmetným námietkam odvolací súd musel vyjadrovať.

Správca dane v rámci rozsiahleho dokazovania zistil, že nebolo preukázané, že predmetný tovar vôbec existoval, keďže spoločnosť, ktorú označil žalobca za výrobcu predmetného tovaru, uviedla, že predmetný tovar nikdy nevyrobila a neobchodovala s ním. Senát odvolacieho súdu dodáva, že nemožno hovoriť o existencii tovaru, ak jeho výrobu nepotvrdila spoločnosť, ktorá ho mala podľa žalobcu vyrobiť.

V konaní neboli taktiež naplnené skutočnosti pre presun dôkazného bremena na správcu dane v zmysle výkladových princípov z rozsudku najvyššieho súdu vo veci Iron Club sp. zn. 3Sžf/1/2011 ASPI JUD 65295 SK. Presun dôkazného bremena na správcu dane v judikovanom prípade sa týkal dodania tovaru, kedy daňový subjekt fyzicky disponoval tovarom aj faktúrami. Prenos dôkazného bremena v zmysle rozsudku 3Sžf/1/2011 nemožno aplikovať na daný prípad žalobcu.

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

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 (§ 219 ods. 2 O.s.p).

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny a v súlade so zákonom potvrdil. Rozhodnutia žalovaného a správcu dane obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti. Z týchto podstatných dôvodov odvolací súd napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 vety druhej O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil.

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

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.