

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5Sžf/43/2016  
Identifikačné číslo spisu: 7012200808  
Dátum vydania rozhodnutia: 18.09.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:7012200808.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členov senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Petry Příbelskej, PhD., v právnej veci žalobcu ZEMPLÍNSKA PLAVEBNÁ SPOLOČNOSŤ SK s.r.o., so sídlom Ladmovce 4, IČO: 43 997 066, zastúpeného JUDr. Ľubošom Petrovským, advokátom so sídlom Štúrova 20, Košice, proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020501/1/954592/2012 z 30. apríla 2012, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/193/2012-124 z 3. marca 2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/193/2012-124 z 3. marca 2016 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 Košiciach (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 6S/193/2012-124 z 3. marca 2016 podľa § 250j ods. 1 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej len „OSP“) ako nedôvodnú zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia č. 1020501/1/954592/2012 z 30. apríla 2012, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Kráľovský Chlmec (ďalej len „správca dane“) č. 738/230/24623/11/Ric z 5. októbra 2011, ktorým žalobcovi 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 „zákon o správe daní a poplatkov“) za zdaňovacie obdobie júl 2010 nepriznal nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 10 211,55 € a určil vlastnú daňovú povinnosť v sume 2 808,20 €, pretože žalobca nespĺnil zákonné podmienky pre odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), keďže nepreukázal reálne uskutočnenie obchodov a vznik daňovej povinnosti tak, ako boli deklarované na faktúre č. 150710/B z 15. júla 2010, vystavenej dodávateľom BARAVIN, s.r.o., so sídlom Veľká Bara 5, IČO: 36 200 417 za dodávku tovaru - tokajské víno samorodé suché v množstve 10 000 l v sume 54 000,- € a na faktúre č. 160710/LH z 16. júla 2010, vystavenej dodávateľom L-VIASAT-H s.r.o., so sídlom Ladmovce 4, IČO: 43 996 191 za

dobru tovaru - drevené kolíky v množstve 3500 ks v sume 14 525,- €.

Krajský súd sa oboznámil s obsahom administratívneho spisu žalovaného i správcu dane a postupom podľa § 247 a nasl. OSP preskúmal zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná. Žalovaný a správca dane podľa krajského súdu dostatočne zistili skutkový stav veci a na jeho základe dospeli k správne právnemu názoru, pričom žalovaný sa vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu v odvolaní, podanom proti prvostupňovému správne rozhodnutiu.

Podľa krajského súdu žalobcovi nevznikol nárok na odpočítanie DPH v zdaňovacom období júl 2010 v sume spolu 13.019,75 eur na základe dodávateľských faktúr predložených v konaní, pretože nepreukázal splnenie zákonných podmienok pre odpočítanie DPH. Krajský súd rovnako ako žalovaný a správca dane skonštatoval, že obchody dokladované dodávateľskými faktúrami a pokladničnými dokladmi, vystavenými Mikulášom Várehom st., ktorý bol konateľom a spoločníkom žalobcu a zároveň aj konateľom resp. spoločníkom jeho dodávateľov BARAVIN, s.r.o. a L-VIASAT-H s.r.o., nesledovali skutočne obchodný cieľ a boli len nástrojom na získanie daňovej výhody - finančných prostriedkov zo štátneho rozpočtu, pričom nebola preukázaná ani existencia predpokladov ekonomickej činnosti tak žalobcu, ako aj jeho dodávateľov a tiež bol zistený rozpor medzi skladovými kapacitami a deklarovými skladovými zásobami.

Ďalej sa krajský súd podrobne zaoberal jednotlivými námietkami a tvrdeniami žalobcu, ako aj argumentmi, majúcimi za cieľ najmä odôvodniť neplnenie si dôkaznej povinnosti, či realizácii práva na súčinnosť so správcou dane, ako aj tvrdeniami o procesných pochybeniach žalovaného alebo správcu dane, vrátane nedostatku dôvodov a nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia a jeho rozporu s § 30 ods. 1, 3 a § 48 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov. Námietku, že žalovaný resp. správca dane postupovali v rozpore s princípom proporcionality (čl. 52 ods. 2 Charty základných práv Európskej únie) a princípom (kritériom) vhodnosti, krajský súd vyhodnotil ako nepodloženú, pričom chápanie oboch princípov oprel o nálezy Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) PL. ÚS 3/00 a PL. ÚS 67/07.

K námietke žalobcu, že podnikateľské subjekty prepojené osobou Mikuláša Várehu st. fungovali vo forme blízkej holdingu krajský súd uviedol, že zo skutkových zistení danej veci je zrejmé, že tieto daňové subjekty obchodovali iba medzi sebou navzájom, pričom nebol preukázaný konečný príjemca - spotrebiteľ a obchodovaný tovar zostával v obehu vo vnútri spoločností a to v rôznych podobách a teda tovar nebol umiestňovaný na trh tak, ako sa to predpokladá v obchodných vzťahoch. Krajský súd v tejto súvislosti poukázal na to, že aj spoločnosti fungujúce v holdingu musia viesť samostatné vlastné účtovníctvo, teda jednotlivé vzťahy medzi spoločnosťami musia byť zaznamenané účtovne a ako účtovné jednotky sú povinné zostavovať aj individuálnu účtovnú závierku.

Ako neadekvátnu vyhodnotil krajský súd aj argumentáciu žalobcu závermi rozsudku Súdneho dvora Európskych spoločenstiev (od novembra 2009 Súdny dvor Európskej únie) vo veci C-255/02, pretože už z tohto samotného rozsudku vyplýva, že uplatňovanie právnej úpravy spoločenstva nemôže byť rozšírené tak, aby zakrývalo zneužívanie zo strany podnikateľov, teda plnenia, ktoré nie sú vykonávané v rámci bežných obchodných transakcií, ale iba s cieľom získať zneužitím výhody stanovené právom spoločenstva.

Krajský súd dodal, že závery správcu dane a žalovaného o neštandardnom spôsobe podnikania obchodných spoločností prepojených osobou Mikuláša Várehu st., resp. o predstieraní podnikateľskej aktivity za účelom získania daňových výhod, mohol žalobca vyvrátiť navrhnutím a predložením dôkazov preukazujúcich reálnosť tvrdených plnení. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na to, že v daňovom konaní je ťažisko dôkazného bremena na daňovom subjekte, ktorý preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane.

O trovách konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal.

V lehote ustanovenej zákonom (§ 204 ods. 1 OSP, § 246c ods. 1 veta prvá OSP) podal proti rozsudku krajského súdu odvolanie žalobca, namietajúc, že krajský súd na základe vykonaných dôkazov dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam (§ 205 ods. 2 písm. d/ OSP) a jeho rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 205 ods. 2 písm. f/ OSP).

Žalobca v prvom rade napadol záver krajského súdu o tom, že neunesol dôkazné bremeno v daňovom konaní, keď nepreukázal reálne dodanie tovaru a tým ani splnenie podmienky pre uplatnenie odpočtu dane. Podľa žalobcu bolo uskutočnenie obchodov preukázané dodávateľskými faktúrami a pokladničnými dokladmi, ako aj potvrdené štatutárnym orgánom dodávateľskej a odberateľskej spoločnosti. Uskutočnenie obchodov nemožno podľa žalobcu spochybníť skutočnosťou, že spoločnosti konali prostredníctvom tej istej osoby, zisteniami o neexistencii režijných nákladov a ani zisteniami o rozpore skladových kapacít a deklarováných skladových zásob.

Žalobca opätovne poukázal na porušenie zásady proporcionality a pochybenia orgánov činných v trestnom konaní, ktoré zaistili kompletnú obchodnú dokumentáciu žalobcu v rozpore s § 93 ods. 1 zákona č. 301/2005 Z. z. Trestný poriadok.

Z uvedených dôvodov žalobca navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie. Žalobca si zároveň uplatnil náhradu trov konania.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu uviedol, že sa stotožňuje s právnym posúdením veci krajským súdom a z uvedeného dôvodu navrhuje, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné priznať úspech.

Podľa § 491 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“), 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 S.s.p. odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 1020501/1/954592/2012 z 30. apríla 2012, ktorým potvrdil dodatočný platobný výmer správcu dane č. 738/230/24623/11/Ric z 5. októbra 2011, ktorým žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona o správe daní a poplatkov za zdaňovacie obdobie júl 2010 nepriznal nadmerný odpočet DPH v sume 10 251,55 € a určil vlastnú daňovú povinnosť v sume 2 808,20 €, pretože žalobca nesplnil zákonné podmienky pre odpočítane DPH podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, keď nepreukázal reálne uskutočnenie obchodov a vznik daňovej povinnosti tak, ako boli deklarované na faktúre č. 150710/B z 15. júla 2010, vystavenej dodávateľom BARAVIN, s.r.o., za dodávku tovaru - tokajské víno samorodé suché v množstve 10 000 l v sume 54 000,- € a na faktúre č. 160710/LH zo 16. júla 2010, vystavenej dodávateľom L-VIASAT-H s.r.o. za dodávku tovaru - drevené kolíky v množstve 3500 ks v sume 14 525,- €.

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, 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 OSP (§ 247 ods. 1 OSP).

Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi odvolania žalobcu, po preskúmaní odvolaním napadnutého rozsudku krajského súdu a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu. Závery krajského súdu spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku, preto sa s ním odvolací súd stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne, a aby odvolací súd nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty v prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku krajského súdu dopĺňa nasledovné dôvody (§ 219 ods. 2 OSP).

Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy OSP je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkom konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotno-právnymi, ako aj procesno-právnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu 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).

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností, rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo daňovej povinnosti daňového subjektu.

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

Podľa § 2 ods. 1, 2, 3 a 6 zákona o správe daní a poplatkov 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. 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. 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. 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. 1, 5 a 6 zákona o správe daní a poplatkov daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane

alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov. Daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo a) na predloženie služobného preukazu zamestnancom správcu dane a písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly, b) byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami, c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety, d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu, e) klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní, f) vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim, g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe. Kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti: a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu, b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly, c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou, d) predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia, e) predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety, f) umožňovať vstup do sídla kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom, g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu alebo poskytnúť výpisy, prípadne kópie (§ 14 ods. 3).

Podľa § 29 ods. 1, 2, 4 a 8 zákona o správe daní a poplatkov dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie. Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pri tom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim. Daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, v hlásení a vyúčtovaní, alebo, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

Podľa § 19 ods. 1 veta prvá a druhá zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníak.

Podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ, s výnimkou ods. 3 a 6. 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.

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

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

Odvolaací súd po preskúmaní veci v rozsahu odvolacích a žalobných dôvodov dospel k záveru, že správca dane v danom prípade postupoval v intenciách citovaných právnych noriem, vo veci si zadovážil dostatok skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia, v daňovom konaní postupoval v súčinnosti s daňovým subjektom - žalobcom a vo veci rozhodol vecne a právne správne, z ktorých dôvodov žalovaný správny orgán rozhodnutie správcu dane potvrdil v súlade so zákonom, a preto boli splnené zákonné podmienky pre zamietnutie žaloby súdom prvého stupňa.

V zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane z tovarov a služieb vzniká platiteľovi v deň, keď pri tejto službe vznikla daňová povinnosť, pričom daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru alebo služby. To znamená, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného plnenia a toto zdaniteľné plnenie použije na účely svojho podnikania ako platiteľ.

Odvolaací súd poukazuje na to, že pre účely § 49 ods. 1 a 2 a nadväzne § 51 ods. 1 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne splnenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia a skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa dane, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia daňového dokladu, hoci by obsahoval všetky formálno-právne náležitosti.

Vo vzťahu k preukázaniu uskutočnenia dodania tovaru predstavujúceho zdaniteľné plnenie odvolaací súd uvádza, že podmienky uvedené v § 49 a nasl. zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet dane. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže zákon to neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca pre ľahkú zneužiteľnosť požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný sám preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené.

V zmysle § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu. V daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy posudzuje. Správca dane, ktorý nadobudne oprávnené pochybnosti o tom, či bol faktúrami deklarovaný tovar dodaný, nie je povinný dokazovať jeho nedodanie, ale daňový subjekt musí preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou v predkladaných faktúrach, pokiaľ si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry. Ak daňovník neunesie v tomto zmysle dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení nároku na odpočet DPH.

Podnikateľský subjekt má byť dostatočne oboznámený so svojimi povinnosťami daňovníka vo vzťahu k správcovi dane, ktoré vyplývajú z daňových zákonov. Od daňovníka možno preto oprávnene očakávať vedomosť o tom, že má v zmysle daňových predpisov preukázať pri predpokladanej daňovej kontrole, že k zdaniteľnému plneniu skutočne došlo a taktiež musí vedieť preukázať, kto uvedené plnenie aj reálne poskytol.

Zo skutkových zistení v danej veci podľa názoru odvolacieho súdu vyplýva, že daňové orgány oboch stupňov sa náležite vecou zaoberali a vo veci vykonali rozsiahle dokazovanie. Žalovaný i správny orgán prvého stupňa pri vydaní rozhodnutí nevychádzali len z daňových dokladov predložených žalobcom, ale najmä z výsledkov rozsiahleho dokazovania, ktoré smerovalo k prevereniu a získaniu dôkazov o tom, či deklarované plnenia boli aj reálne uskutočnené. Odvolací súd má za to, že z výsledkov vykonaného dokazovania v daňovom konaní je zrejmé, že žalobca spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti nepreukázal, že obchodné transakcie, ktoré deklaroval za sledované zdaňovacie obdobie (júl 2010) na základe faktúr predložených v daňovej kontrole, sa uskutočnili spôsobom deklarovaným žalobcom, pričom preukázanie týchto skutočností zaťažovalo dôkazným bremenom žalobcu v zmysle § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov. Žalobca bol povinný správcovi dane preukázať, že zdaniteľné obchody tak, ako ich deklaroval za kontrolované zdaňovacie obdobie sa aj reálne uskutočnili. Uvedené však aj podľa názoru odvolacieho súdu nebolo žalobcom v priebehu výkonu daňovej kontroly preukázané, keď k daňovej kontrole predložil žalobca len listinné doklady - faktúry a pokladničné doklady, deklarované obchody uskutočňoval so spoločnosťami, s ktorými bol personálne prepojený v osobe Mikuláša Várehu st., pričom nebola preukázaná existencia predpokladov ich ekonomickej činnosti a ku kontrole predložil skladovaciu a účtovnícku dokumentáciu, ktorá bola v rozpore so skutkovými zisteniami správcu dane.

Na podporu uvedeného odvolací súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím ústavného súdu č.k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 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 o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím 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“.

Odvolací súd súhlasí s tvrdením žalobcu, že skutočnosť, že medzi spoločnosťami existuje personálne prepojenie nie je sama osebe spôsobilá mať výpovednú hodnotu vo vzťahu k uskutočneniu (neuskutočneniu) akéhokoľvek plnenia, avšak daňový subjekt pre priznanie nároku na odpočet dane musí byť i v takom prípade spôsobilý preukázať hodnoverným spôsobom, že obchody sa aj reálne uskutočnili, čo v danom prípade žalobca nepreukázal a skutkové zistenia správcu dane preukazujúce neexistenciu predpokladov ekonomickej činnosti tak žalobcu, ako aj jeho dodávateľov, rozpory v skladovej a účtovníckej dokumentácie so skutkovými zisteniami správcu dane potvrdzujú správnosť úsudku daňových orgánov.

Aj podľa názoru odvolacieho súdu zo spisového materiálu vyplýva, že v priebehu výkonu daňovej kontroly správca dane neuprel žalobcovi žiadne právo vyplývajúce z právnej úpravy ustanovenej v § 15 zákona o správe daní a poplatkov a súčasne správca dane vytvoril žalobcovi dostatočný časový priestor na preukázanie skutočností, ktoré by mali vplyv na správne určenie dane, pričom žalobca požadované doklady nezabezpečil. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukážu a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním uvádzaných a správcovi dane preverovaných skutočností. Správca dane vykonáva dokazovanie a je na jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to aj s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní.

Odvolací súd dospel k názoru, že žalovaný a správca dane postupovali pri zisťovaní oprávnenosti žalobcom uplatneného nadmerného odpočtu v súlade s § 29 zákona o správe daní a poplatkov, dbajúc,

aby skutočnosti rozhodujúce pre posúdenie oprávnenosti nadmerného odpočtu boli zistené čo najúplnejšie, pričom vykonali zistenia aj nad rámec návrhov žalobcu. Personálne prepojenie spoločností zapojených do obchodu, v rámci ktorého mali byť uskutočnené dodania tovaru v zmysle vyššie uvedených faktúr ani daňové orgány a ani krajský súd nevyužili ako zásadné, pre spochybnenie žalobcovho tvrdenia o uskutočnení dodania tovaru. Aj v smere vyhodnotenia sporných zistení ohľadom reálnej prevádzky do obchodu zapojených spoločností personálne prepojených s osobou Mikuláša Várehu st. postupovali daňové orgány v súlade so zákonom, jednotlivé zistenia neposudzovali mimo ich kontext, svoje zisťovanie neobmedzili len na skonštatovanie neexistencie jedného typu dokladov (účtovanie o prevádzkových nákladoch), ale toto dopĺňali preverujúc tak vysvetlenia a tvrdenia žalobcu, ktoré naopak on sám nevedel preukázať. Ak aj žalobca namieta nepreukázanie opaku jeho tvrdení, odvolací súd zdôrazňuje, že v správnom konaní i v konaní pred súdom sú to v prvom rade pozitívne tvrdenia, ktoré sú predmetom dokazovania, pričom povinným predkladať dôkazy alebo ich návrhy je v prvom rade subjekt, ktorý existenciu práva alebo povinnosti resp. existenciu skutku tvrdí. V prejednávanej veci nebolo úlohou daňových orgánov preukázať neuskutočnenie zdaniteľného plnenia, a teda to, že žalobcovi nevznikol nárok na nadmerný odpočet, ale predmetom dokazovania bolo to, či k takémuto plneniu došlo, pričom nositeľom povinnosti tvrdiť, navrhnúť a predložiť dôkazy o reálnom dodaní tovaru podľa predložených faktúr je v prvom rade žalobca sám. Pokiaľ žalobca nebol schopný predložiť dôkazy na preukázanie toho, že ním tvrdené skutočnosti sú dané resp. existujú, nemožno túto absenciu dôkazu nahradiť dôkazom opaku, že ani daňové orgány nepreukázali, že neboli splnené podmienky pre priznanie nadmerného odpočtu v prospech žalobcu. Odvolací súd je toho názoru, že pokiaľ daňový subjekt v daňovom konaní nepreukáže ním tvrdené skutočnosti, nemožno z toho vyvodiť, že rozhodnutie bolo vydané na základe neúplných skutkových zistení. Pokiaľ v daňovom konaní správca dane po preverení daňovým subjektom tvrdených údajov zistí, že tento nie je schopný predloženými dokladmi doložiť oprávnenosť uplatneného nároku na nadmerný odpočet DPH, potom treba mať za to, že z hľadiska § 49 a nasl. zákona o DPH oprávnenosť uplatneného nároku nepreukázal.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalobcu vznesené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci, keď krajský súd sa s námietkami vznesenými v žalobe náležite vysporiadal. Stotožniac sa s dôvodmi napadnutého rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/193/2012-124 z 3. marca 2016 odvolací súd tento ako vecne správny podľa § 250 ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1 OSP potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky v zmysle § 250k ods. 1 OSP v spojení s § 224 ods. 1 OSP za použitia § 246c ods. 1 veta prvá OSP tak, že neúspešnému žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznal a úspešný žalovaný na náhradu trov konania nemá v správnom súdnictve nárok.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

### **Poučenie:**

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