

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžf/6/2016
Identifikačné číslo spisu: 6015200209
Dátum vydania rozhodnutia: 13.12.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Jarmila Urbancová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:6015200209.2

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Petry Príbelskej, PhD. v právnej veci žalobcu: DREVO DM. s.r.o., IČO: 36389625, Š. Moyzesa 299/3, 985 21 Halič, zastúpeného advokátom Mgr. Alanom Zvarom, SNP I/A, 990 01 Veľký Krtíš proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 1100306/1/432686/2014/5048, č. 1100306/1/432699/2014/5048, č. 1100306/1/432710/2014/5048, č. 1100306/1/432719/2014/5048, č. 1100306/1/432729/2014/5048, č. 1100306/1/432739/2014/5048, č. 1100306/1/432756/2014/5048, všetky z 3. októbra 2014, č. 1100306/1/488987/2014/5048, č. 1100306/1/488999/2014/5045 z 5. novembra 2014 a č. 1100306/1/489006/2014/5048 z 5. novembra 2014, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 24S/181/2014-35 z 2. októbra 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 24S/181/2014-35 z 2. októbra 2015 p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

I.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žaloby žalobcu spojené v zmysle § 112 OSP uznesením č.k. 24S/181/2014 na spoločné konanie, ktorými sa domáhal preskúmania a následného zrušenia nižšie uvedených rozhodnutí žalovaného:

- rozhodnutie žalovaného č. 1100306/1/432699/2014/5048 z 3. októbra 2014, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601401/5/1124547/2014/Mllv z 25. marca 2014, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel danie v sume 32 712,80 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2012 (ďalej len rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane február 2012);

- rozhodnutie žalovaného č. 1100306/1/432710/2014/5048 z 3. októbra 2014, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601401/5/1122435/2014/Mllv z 25. marca 2014, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 28 358,80 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2012 (ďalej len rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane marec 2012);

- rozhodnutie žalovaného č. 1100306/1/432719/2014/5048 z 3. októbra 2014, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601401/5/1122435/2014/Mllv z 25. marca 2014, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 27 391,30 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2012 (ďalej len rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane apríl 2012);

- rozhodnutie žalovaného č. 1100306/1/432729/2014/5048 z 3. októbra 2014, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601401/5/1122435/2014/Mllv z 25. marca 2014, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 32 720,40 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2012 (ďalej len rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane máj 2012);

- rozhodnutie žalovaného č. 1100306/1/432739/2014/5048 z 3. októbra 2014, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601401/5/1123213/2014/Mllv z 25. marca 2014, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 40 866,00 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2012 (ďalej len rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane jún 2012);

- rozhodnutie žalovaného č. 1100306/1/432756/2014/5048 z 3. októbra 2014, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601401/5/1124149/2014/KosA z 25. marca 2014, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 39 162,81 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2012 (ďalej len rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane júl 2012);

- rozhodnutie žalovaného č. 1100306/1/488987/2014/5048 z 5. novembra 2014, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601401/5/2995201/2014/Mllv z 23. júna 2014, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 54 665,29 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2012 (ďalej len rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane august 2012);

- rozhodnutie žalovaného č. 1100306/1/488999/2014/5048 z 5. novembra 2014, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601401/5/2996016/2014/Mllv z 23. júna 2014, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 28 727,98 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2012 (ďalej len rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane september 2012);

- rozhodnutie žalovaného č. 1100306/1/489006/2014/5048 z 5. novembra 2014, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601401/5/2999543/2014/Mllv z 23. júna 2014, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 17 974,27 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2012 (ďalej len rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane október 2012).

2. Krajský súd po preskúmaní veci v intenciách žalobných dôvodov dospel k záveru, že postup žalovaného, ako aj preskúmané rozhodnutia boli v súlade so zákonom a námietky uvedené v žalobách neodôvodňovali zrušenie napadnutých rozhodnutí.

3. Odvolávajúc sa na obsah priloženého administratívneho spisu krajský súd považoval za preukázané stotožniac sa so závermi žalovaného, že žalobca nepreukázal dodanie tovaru uvedeného na faktúrach od dodávateľov KEVOLA s.r.o., REK s.r.o. a KALIPO, s.r.o. v zdaňovacích obdobiach január až október 2012, a preto neuznal odpočet dane z pridanej hodnoty z týchto faktúr. Krajský súd na základe žalovaným popísaných skutočností dospel k záveru, že žalobca predloženými dokladmi nepreukázal, že vyviezol tovar do Maďarska pre maďarských odberateľov uvedených na faktúrach. Poukazujúc na zneužitelnosť práva na odpočet dane z pridanej hodnoty a tiež na to, že žiadny daňovník nemôže ovplyvniť správanie svojich obchodných partnerov, t.j. či si títo splnia alebo nespĺnia povinnosti voči štátu, ale najmä vzhľadom na zákonnú povinnosť daňovníka preukázať všetky skutočnosti zakladajúce právo na odpočet dane z pridanej hodnoty, dodal, že je úlohou každého daňovníka zadovážiť dostatok dôkazov o tom, že prijal plnenie uvedené na faktúre práve od dodávateľa - platiteľa DPH uvedeného na faktúre, alebo že vyviezol tovar uvedený na faktúre do iného členského štátu.

4. Krajský súd ďalej uviedol, že žalobca v žalobách podstatnú časť dôvodov nezákonnosti uplatnil len všeobecne, bez toho, aby namietané pochybenia konkretizoval, napr. ktorý konkrétny dôkaz bol nesprávne vyhodnotený, v čom sa správca dane dopustil chyby pri jeho hodnotení, resp. akým konaním

či opomenutím konania konkrétne porušil, ktoré ustanovenie alebo zásadu daňového poriadku, alebo zásadu, na ktorej je tento daňový poriadok postavený. Žalobca v žalobách neuviedol, ktorý dôkaz nebol vyhodnotený v súlade s jeho obsahom a v súvislosti s ostatnými dôkazmi a v čom je úvaha žalovaného, resp. správcu dane pri ich hodnotení nesprávna.

5. Nepopierajúc záver žalobcu, že dodávateľ, ktorý dodal tovar do iného členského štátu má právo na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty a nemožno mu toto právo uprieť len z toho dôvodu, že odberateľ nespĺnil svoje povinnosti a z dodaného tovaru nepriznal daň z pridanej hodnoty v predmetnom členskom štáte, však zároveň dôvodil, že žalobcovi nebolo priznané oslobodenie od dane z pridanej hodnoty nie preto, že jeho obchodní partneri v Maďarsku daň nepriznali, ale preto, že nedisponoval dôkazmi, ktoré by jednoznačne preukázali, že tovar uvedený na faktúrach vyviezol do iného členského štátu.

6. K námietke žalobcu, že v rozhodnutí sa cituje zápisnica z trestného konania, pričom z rozhodnutia nie je možné zistiť, kým bol pán Baláž vypočutý ako svedok, krajský súd opierajúc sa o ustanovenie § 24 ods. 4 daňového poriadku, v zmysle ktorého, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecným záväzným právnymi predpismi, krajský súd uviedol, že takýmto dôkazom môže byť aj svedecká výpoveď získaná orgánmi činnými v trestnom konaní v rámci výkonu ich zákonnej pôsobnosti.

7. Za dôvodnú nepovažoval krajský súd ani žalobnú námietku nesprávneho výpočtu čiastok, ktoré boli žalobcovi vyrubené jednotlivými rozhodnutiami za zdaňovacie obdobia január až október 2012 ako rozdiel dane z pridanej hodnoty v predmetných zdaňovacích obdobiach, pričom mal za to, že správca dane jasne a zrozumiteľne v odôvodneniach prvostupňových rozhodnutí uviedol, ktoré sumy, v ktorom riadku v príslušných žalobcových daňových priznaniach neboli uznané. Položka žalobcom odvedenej dane na výstupe, ktorá bola ním zaplatená a odvedená, nebola žiadnym spôsobom podľa týchto odôvodnení upravovaná. Neboli uznané čiastky dane z pridanej hodnoty za nepreukázaný nákup tovaru v riadku 21 daňového priznania a neboli uznané čiastky oslobodenia dane za vývoz tovaru do iného členského štátu v riadku 15 daňového priznania. Podotkol tiež, že žalobca ani netvrdil, že výpočet rozdielu dane nezodpovedá takejto úprave daňového priznania.

8. O trovách konania krajský súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP a neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal.

II.

9. Proti rozsudku krajského súdu žalobca podal v zákonom stanovenej lehote odvolanie z dôvodov podľa § 205 ods. 2 písm. a/ v spojení s § 221 ods. 1 písm. f/ a h/ OSP domáhajúc sa, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie a rozhodnutie; alternatívne rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutia žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie.

10. Nestotožnil sa s názorom krajského súdu, že by v preskúmaných žalobách bola uplatnená nezákonnosť len všeobecne tým, že žalobca tvrdil, že žalovaný nevykonával dostatočne zisťovanie skutkového stavu a žalobcovi teda nie je známe, ako má namietať nesprávny výklad zákona, nesprávne vyhodnocovanie dôkazov, ktoré je v rozpore s ustanovením § 24 daňového poriadku. Namietal, že krajský súd sa stotožnil s teóriou dôkazného bremena daňovníka v tom, že on má dokazovať podmienky, za ktorých môže vykonať odpočet dane, najmä za situácie, že všetky zákonom predpísané náležitosti splnil a že teda tovar bol riadne nakúpený, čo podporne je preukázané účtovníctvom a do členského štátu vyvezený - dodaný.

11. Žalobca ďalej namietal, že krajský súd oprel svoje rozhodnutie o popis zistení, ktoré konštatoval správca dane v daňových kontrolách a o záverečné stanovisko, že v zdaňovacích obdobiach január až

október 2012 nebolo preukázané, že dodávatelia žalobcu KEVOLA s.r.o. a REK s.r.o. v zdaňovacích obdobiach dodali ten tovar, ktorý bol uvedený na faktúrach a preto nebol uznaný odpočet. Na základe uvedeného mal za to, že krajský súd uveril argumentácii a záveru žalovaného, že tovar nebol vyvezený do Maďarska. Žalobcovi však nebolo jasné, z akého dôvodu vyjadrenie žalovaného krajský súd považoval za presné a zrozumiteľné, keď žalobca v priebehu celého konania poukazoval na všeobecné odkazovanie na jednotlivé zistenia v rámci daňových kontrol, ako aj všeobecne tvrdené dôkazy, ktoré si zadovážoval správca dane.

12. V súlade s ust. § 250d ods. 1 OSP, podľa ktorého je žalovaný povinný v súdom určenej lehote predložiť súdu svoje spisy spolu so spismi orgánu I. stupňa, nie je žalobcovi zrejmé, či mal krajský súd k dispozícii riadne žurnalizované spisy správcu dane za jednotlivé zdaňovacie obdobia a či tieto spisy boli kompletne a to najmä z dôvodu, že časť účtovných dokladov, ktoré patria do správneho spisu, bola žalobcovi vrátená, podstatná časť preskúmaných listín sa toho času nachádzala trestnom spise, ktorý je evidovaný na Ministerstve vnútra SR, PPZ, Národná kriminálna agentúra jednotka finančnej polície, expozitúra Stred Banská Bystrica ČVS: PPZ-571/N NKA-FP-ST-2012, preto podľa názoru žalobcu, z uvedených nekompletných spisov, resp. neoriginálnych listín, nemohol konajúci súd vo veci spravodlivo rozhodnúť.

III.

13. Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu vyjadril písomným podaním zo 14.12.2015, v ktorom uviedol, že v plnom rozsahu zotrváva na svojom stanovisku, že napadnuté rozhodnutia, ako aj rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa vychádzajú z dostatočne zisteného skutkového stavu a právneho stavu veci, považuje tieto za právne správne a zákonné, preto navrhuje, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu potvrdil.

14. K odvolacím dôvodom žalobcu, ktorým namietal nekompletnosť spisov, žalovaný uvádza, že k predmetným žalobám boli na krajský súd zaslané žurnalizované spisy samostatne ku každému zdaňovaciemu obdobiu od januára do októbra 2012 v rozsahu listinných dôkazov týkajúcich sa merita preskúmanej veci. Dodal, že žalobca vo svojom odvolaní neuvádza, aké konkrétne doklady mal na mysli, preto sa žalovaný k predmetným námietkam nemohol vyjadriť.

IV.

15. Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok upravujúci v zmysle § 1 písm. a/ právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho a rozhodujúceho v správnom súdnictve a v zmysle § 1 písm. b/ konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnictve.

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

17. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a 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 OSP), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR 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 nemožno priznať úspech.

18. V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo

právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

19. 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 účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi, či rozhodnutie obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda, či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu, súd teda skúma procesné pochybenie správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá by mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 OSP).

20. Najvyšší súd sa oboznámil s obsahom pripojených spisov a preskúmal správnosť záverov krajského súdu, ako aj úvah, z ktorých pri svojom rozhodovaní krajský súd vychádzal.

21. Majúc ho za skutkovo a vecne správny, považuje najvyšší súd za primerané vysloviť, že sa s odôvodnením odvolaním napadnutého rozsudku v celom rozsahu stotožňuje a na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia dodáva nasledovné dôvody (§ 219 ods. 2, § 250ja ods. 3 OSP):

22. Predmetom preskúmania v prejednávanej veci sú rozhodnutia žalovaného o vyrubení rozdielu dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až odtóber 2012 tak, ako sú špecifikované na čl. 1 až 3 tohto rozsudku.

23. Z pripojeného administratívneho spisu žalovaného najvyšší súd zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňové kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január, marec, apríl roku 2012 na základe poverenia na výkon daňovej kontroly, o výsledku ktorej bol vyhotovený protokol č. 9601401/5/131796/2014/Mllv zo 14.01.2014. Žalobca sa vo svojom vyjadrení k zisteniam správcu dane z daňovej kontroly, o ktorých bol oboznámený na ústnom pojednávaní vyjadril tak, že trvá na tom, že nadmerný odpočet uplatnil k obchodom, ktoré boli reálne vykonané a nešlo o fiktívne odpočty. Vzhľadom na to, že nemal v danom čase k dispozícii účtovné doklady, uviedol, že nemôže preukazovať nesprávnosť záverov správcu dane, preto dôkazné prostriedky použije až potom, ako bude vydané meritorne rozhodnutie. Mal za to, že skutkové závery správcu dane sú založené na hodnotení dodávateľa tovaru, čo ale nie je dôkaz, ktorý by potvrdzoval to, že žalobca tovar neodobral. Zastával tvrdenie, že neexistujú dôkazy o tom, že išlo o fiktívne dodávky.

24. Správca dane u žalobcu vykonal opakovanú daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za február 2012, o čom spísal protokol č. 9601401/5/154357/2014/KocA z 15.01.2014. Žalobca zhodne, ako je uvedené vyššie, nesúhlasil vo svojom vyjadrení so zisteniami správcu dane počas daňovej kontroly.

25. Správca dane na základe poverenia vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za mesiac máj 2012, o čom spísal protokol č. 9601401/5/36831/2014/Gaa zo 07.01.2014. Žalobca sa k zisteniam k priebehu tejto daňovej kontroly v zákonnej lehote nevyjadril.

26. Správca dane na základe poverenia vykonal kontrolu dane z pridanej hodnoty u žalobcu za zdaňovacie obdobie jún 2012, o čom bol spísaný protokol č. 9601401/5/132771/2014/M11 v zo 14.01.2014. Žalobca nesúhlasil so závermi správcu dane a jeho zisteniami z tejto daňovej kontroly vo svojom písomnom vyjadrení zhodne, ako je uvedené vyššie.

27. Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty na základe poverenia za mesiac jún 2012, o čom spísal protokol č. 9601401/5/149823/2014/KosA z 15.01.2014. Žalobca sa k zisteniam správcu dane z tejto daňovej kontroly potom, ako bol s nimi oboznámený na ústnom

pojednávani vyjadril písomne zhodne s tým, ako je uvedené vyššie.

28. Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za mesiac august 2012 na základe poverenia, o výsledku ktorej spísal protokol č. 9601401/5/1469820/2014/Mllv z 11.04.2014. Žalobca vo svojom vyjadrení k zisteniam správcu dane, s ktorými bol oboznámený na ústnom pojednávaní, nesúhlasil s postupom správcu dane, s výkonom daňovej kontroly a nepriznaní uplatneného odpočtu dane od dodávateľa REK s.r.o. a neuznania tovaru do Maďarska pre PRÉFET Kft.

29. Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty na základe poverenia za september 2012, o čom spísal protokol č. 9601401/5/1470267/2014/KocA z 11.04.2014. Žalobca svoje nesúhlasné stanovisko k zisteniam správcu dane o tejto daňovej kontrole vyjadril písomne s argumentáciou, ako je uvedené vyššie v predchádzajúcich prípadoch.

30. Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty na základe poverenia za mesiac október 2012, o čom bol spísaný protokol č. 9601401/5/1471151/2014/Gaa z 11.04.2014. Žalobca vo svojom písomnom vyjadrení k zisteniam správcu dane, ktorými bol oboznámený na ústnom pojednávaní, vyjadril svoje nesúhlasné stanovisko zhodne s vyššie uvedeným.

30. Správca dane rozhodnutiami o vyrubení rozdielu dane za zdaňovacie obdobia január až október 2012 vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za predmetné zdaňovacie obdobia tak, ako je uvedené na čl. 1 až 3 tohto rozsudku. Rozhodnutia odôvodnil preukázanými kontrolnými zisteniami, pričom za január 2012 až júl 2012 vyšpecifikoval dodávky podľa jednotlivých faktúr prijatých od dodávateľa drevnej hmoty KEVOLA s.r.o. a zdaňovacie obdobie august 2012 až október 2012 od dodávateľa drevnej hmoty REK s.r.o. Rozhodnutia odôvodnil tým, že správca dane preveroval v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach odpočítanie dane žalobcom v zmysle § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty, podľa ktorého môže platiteľ odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Jednou z podmienok práva na odpočítanie je skutočné dodanie tovaru od dodávateľa, ktorý je platiteľom dane z pridanej hodnoty. Konateľ žalobcu pri výsluchu 07.11.2012 uviedol, že obchody so spoločnosťou KEVOLA s.r.o. uzatváral s pánom Z., ďalej že mu tovar bol dodávaný do jeho skladu v Lučenci, kde sám a s pomocou zamestnancov, ktorými boli N. O., F. F. a V. Y. tento tovar vysokozdvížným vozíkom vykladal. Na ústnom pojednávaní 30.11.2012 sa k otázkam, kto uskutočňoval prepravu, akým autom bol tovar dodávaný a kto bol šofér a od koho žalobca tovar preberal, vyjadril len tak, že miesto nakládky je uvedené na faktúre a že vodič bol vždy iný. Ďalej, že nakúpený tovar bol predaný v tuzemsku, alebo do Maďarska. N. O. vypočutý ako svedok povedal, že sa ani vykládky ani nakládky nezúčastňoval. F. F. vypovedal tak, že pracoval ako šofér, pričom tovar bol nakladaný v Lučenci a iné miesto si nepamätal. Osoby, od ktorých dostával doklady k nakúpenému drevu nevedel uviesť, a ani odberateľov, ktorým drevo vozil nevedel uviesť. Konateľ žalobcu k tomu uviedol, že niekedy sa len vymieňali papiere a tovar nebol vyložený v sklade v Lučenci. Správca dane ďalej poukázal na svoje zistenia zistené u daňového subjektu KEVOLA s.r.o. Konateľom tejto spoločnosti bol pán Z., pričom podľa jeho výpovede drevo nakupoval pre túto spoločnosť od spoločnosti KALIPO s.r.o. Obchodný podiel spoločnosti KEVOLA s.r.o. bol prevedený na F. X. z Rumunska, ktorý je ale podľa medzinárodného preverovania neexistujúcou osobou, adresa ktorá je uvedená ako jeho adresa, nie je skutočná, keďže sa na nej byty nenachádzajú. Splnomocneným zástupcom spoločnosti KEVOLA s.r.o. bol pán Z. až do 20.11.2012. Dodávateľ spoločnosti KEVOLA s.r.o., KALIPO s.r.o. takisto zmenil konateľa, ktorým sa od 02.11.2011 namiesto pána Y. T. stal W. N. a od 26.04.2012 M. N.. Účtovníčka spoločnosti KEVOLA s.r.o. ako svedkyňa podľa zápisnice o výsluchu svedkov ČVS: PPZ -236/BOK-ST-2012 W. J. uviedla, že účtovníctvo viedla elektronicky na žiadosť konateľa pána Z. len na jeho notebooku s tým, že doklady a notebook vždy priniesol pán Z.. Uviedla, že dátum dodania od spoločnosti KALIPO s.r.o. bol zároveň dátumom dodania pre odberateľa, pričom suma bola približne rovnaká a nevedela vysvetliť ekonomický význam takýchto obchodov. O. Z. podľa zápisnice o výsluchu svedka ČVS: PPZ-236/BOK-ST-2012 uviedol, že dodávky mu zabezpečovala spoločnosť KALIPO s.r.o. a to jej konateľ pán N., ktorý všetko zabezpečil. Čestne prehlásil, že F. X. prevzal účtovnú agendu a výpočtovú techniku od spoločnosti KEVOLA s.r.o. Správca dane vykonal zisťovanie aj nahliadnutím do spisu daňového subjektu KALIPO

s.r.o., z ktorého zistil, že nesídlil na adrese sídla a ani tam nikdy nesídlil, pretože sídlo mal len na základe zmluvy o poskytnutí služieb OFFICE HOUSE č. 1283 z 08.03.2010, podľa ktorej mu na tej adrese boli prijímané a uschovávané písomnosti. Spoločnosť mala byť predaná M. N. od 26.04.2012, ktorý túto skutočnosť poprel. Uviedol, že v júli alebo v auguste 2011 stratil svoje dokumenty, identifikačnú kartu, doklad o adrese a kartu sociálneho poistenia v Budapešti, čo nahlásil polícii. Predchádzajúci konateľ W. N. uviedol, že sa stal konateľom, pretože predchádzajúci konateľ T. začal piť. V čase keď zastával pozíciu konateľa, táto spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov ani žiadne prevádzkové ani skladové priestory. Tiež, že jediným majetkom bol notebook a v obchodných vzťahoch mu pomáhal p. Z. zo spoločnosti KEVOLA s.r.o.. Správca dane uviedol, že z výpovedi konateľa spoločnosti KALIPO s.r.o. p. N. vyplynulo, že nevykonávala táto spoločnosť žiadnu činnosť. Jeho výpoveď je protirečivá. Podľa vyjadrení konateľa spoločnosti KEVOLA s.r.o. p. Z. bol práve p. N. osobou, ktorá mala obchod zabezpečovať vrátane dopravy a nakládky. Keď bol W. N. vypočutý ako svedok na PPZ. tak z jeho výpovede vyplynulo, že všetko bolo na neho iba písané, dostával pokyny z neznámeho čísla, nič nerobil sám, všetky informácie dostal telefonicky, doklady robil podľa pokynov, alebo ich na pokyn podpísal. Správca dane uviedol, že z týchto dôkazov zistil, že spoločnosť KALIPO s.r.o. nevykonávala žiadnu činnosť. Nemala na to podmienky, nevlastnila žiadny hmotný investičný majetok a nemala žiadnych zamestnancov. Výpovede jej konateľa sú protirečivé s vyjadrením konateľa žalobcovho dodávateľa KEVOLA s.r.o.. Spoločnosť KALIPO s.r.o. mala byť podľa neho sprostredkovateľom obchodov na základe zmluvy o sprostredkovaní z 02.01.2011. Spoločnosť KALIPO s.r.o. faktúry vystavila len za sprostredkovanie predaja a kúpy tovaru a ani jedna neobsahuje predmet fakturácie - dodávka drevnej hmoty. Z uvedeného správca dane vyplynulo, že spoločnosť KALIPO s.r.o. nedodala žiadny tovar pre spoločnosť KEVOLA s.r.o., ktorá ho potom následne nemohla dodať žalobcovi.

32. Správca dane na základe vykonaného zisťovania uzavrel, že samotné tvrdenie konateľa spoločnosti o tom, že sa nejaký obchod uskutočnil, nie je dôkazom o reálnom dodaní tovaru alebo služby od toho, kto tento tovar alebo službu fakturoval. Takisto faktúra samotná nestačí, je len tvrdením a naplnením formálnej stránky pre uplatnenie odpočítania dane. Musí byť však odrazom reálneho plnenia, ktoré musí preukázať platiteľ dane. Technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie bolo alebo nebolo uskutočnené. Správca dane nebolo preukázané dodanie drevnej hmoty žalobcovi od spoločnosti KEVOLA s.r.o.. Keďže táto spoločnosť nenakúpila od svojho dodávateľa KALIPO s.r.o. takýto tovar, nemohla ho ďalej ani predávať. Konateľ žalobcu takisto nepredložil žiadne dôkazy na reálne uskutočnenie tohto tovaru. Preto správca dane neuznal odpočet dane z dodávok od tohto dodávateľa.

33. Podľa odôvodnení prvostupňových rozhodnutí august 2012 až október 2012 správca dane neuznal žalobcovi odpočet dane z pridanej hodnoty z faktúr od spoločnosti REK s.r.o. Lučenec. Rozhodnutia odôvodnil tým, že základnou podmienkou uplatnenia odpočtu dane z pridanej hodnoty je skutočné dodanie tovaru alebo služieb, na základe ktorého vznikla daňová povinnosť. Platiteľ je pritom zaťažený dôkazným bremenom preukázateľnosti, že pri tomto tovare alebo službe vznikla povinnosť nielen po formálnej stránke a to faktúrou ale aj vecným naplnením. Správca dane vykonal zisťovanie u dodávateľského subjektu, kde zistil, že konateľom tejto spoločnosti bol M. L., pričom táto funkcia mu skončila 01.03.2013 a od 11.12.2012 sa stal konateľom aj Q. Q., ktorý bol vypočutý ako svedok, pričom zo zápisnice o výsluchu svedka ČVS:PPZ-236/BOK-ST-2012 z 23.11.2012 a ČVS:PPZ-571/NKA-FP-ST-2012 z 09.01.2014 vyplynulo, že mu mal dať niekto vedieť, odkedy bude konateľom tejto spoločnosti. Doklady zhoreli pri požiari u jeho zamestnávateľa E-STAV s.r.o. Tornaľa. Chcel prevádzkovať pílu, ale nemal žiadne stroje a pán L. mu sľúbil, že mu pomôže. Za prevod obchodného podielu nič nezaplatil, pretože je chudobný, vykonáva len aktívne práce a k bankovým účtom spoločnosti REK s.r.o. nemá dispozičné ani podpisové právo. Žalobca uplatnil odpočítanie z faktúr daňového subjektu REK s.r.o. za dodanie drevnej hmoty, pričom predložil len faktúru, ktorú je technicky možné vyhotoviť bez ohľadu na to, či plnenie bolo reálne poskytnuté. Skutočné dodanie drevnej hmoty správca dane nebolo preukázané. Prevod obchodného podielu na novú osobu, ktorá nemá prostriedky na kúpu obchodného podielu, nemá prostriedky na prevádzkovanie chodu spoločnosti a nevykonáva žiadnu činnosť, zakladá podľa odôvodnenia rozhodnutia správneho orgánu pochybnosť o účelovom prevode obchodného podielu na ďalšiu osobu, čo znemožnilo preverenie deklarovaneho

nadobudnutia od dodávateľa žalobcu. Ustálil, že žalobca porušil ustanovenie § 49 ods. 1, 2 a § 51 ods. 1, písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z., keď si uplatnil právo na odpočítanie dane bez toho, aby preukázal reálne plnenie.

34. Ďalej sú prvostupňové rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane odôvodnené tým, že nebolo preukázané ani dodanie tovaru do iného členského štátu. Žalobca vystavil odberateľské faktúry pre maďarského platiteľa dane a to spoločnosti TREE ARBOR Kft, ďalej STORM SUN Kft., PRÉFET Kft. a SZLO-FA Kft. Správca dane zistil, že tieto spoločnosti nepriznávali nadobudnutie tovaru z iného členského štátu vo svojich daňových priznaniach, resp. ich vôbec nepodávali. Nemali vhodné sídla ani vybavenie, ktoré by preukazovali vykonávanie skutočnej ekonomickej činnosti v Maďarsku. Konateľ žalobcu tvrdil, že obchody prebehli na základe oslovenia pána E. Z., pričom nešlo o sprostredkovaný obchod, ale tovar objednával osobne pán E. Z., ktorý uviedol sortiment a množstvo dodávok, ako aj adresu, kde bol tovar doručený. Tovar mal byť väčšinou preložený do kamióna na parkovisku alebo inej voľnej ploche. Techniku na preloženie tovaru zabezpečoval odberateľ. E. Z. bol pri vykládke a úhrada faktúr prebiehala v hotovosti od E. Z.. Vyloženie tovaru zabezpečoval odberateľ, bola tam pripravená technika na vyloženie hydraulická ruka, žeriav, vysokozdvížne vozíky a dialo sa tak na parkovisku pri ceste alebo iných voľných plochách. Na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií poskytol maďarský správca dane informácie, podľa ktorých E. Z. uviedol, že žalobca mu bol odporúčaný pánom J. B. a tovar objednávali cez tohto sprostredkovateľa telefonicky. Tovar bol naložený v Lučenci v sídle žalobcu a zamestnanec žalobcu a prepravca boli prítomní počas nakladania a bola vystavená faktúra a CMR. Platba bola vykonaná na bankový účet žalobcu. Žalobca nemal o preprave dôkazy okrem záznamov o prevádzke vozidla. Nemal vyúčtovanie pracovných ciest zamestnanca vykonávajúceho prepravu, nemal kotúče z tachografu za kontrolované zdaňovacie obdobie s tým, že tieto boli ukradnuté. Realizácia prepravy sa nepodarila preukázať. Tieto zistenia nepreukázali podľa správcu dane, že tovar bol skutočne dodaný a prepravený do iného členského štátu pre platiteľa dane z pridanej hodnoty so sídlom v inom členskom štáte, ktorý je uvedený na odberateľských faktúrach a maďarských odberateľov.

35. Správca dane uzavrel, že vykonaným preverovaním obstarania tovaru sa nepreukázalo dodanie tovaru dodávateľmi KEVOLA s.r.o. a REK s.r.o. pre žalobcu, takisto aj predaj tovaru maďarským odberateľom. Dôkazy k preprave tovaru neboli preukázané, žalobca predložil záznamy o prevádzke vozidla, kde je uvedený len šofér, použité vozidlo, trasa vozidla. Čas realizácie dopravy nie je uvedený. Ďalšie dôkazy, ktorými by mohli byť kotúče z tachografu preukazujúce prepravu, boli podľa vyjadrenia zamestnanca žalobcu odcudzené za všetky kontrolované obdobia. Žalobca nevedol evidenciu jász a ani vyúčtovanie ciest. Žalobca predložil len doklady, ktorými preukazoval splnenie formálnej stránky, avšak tieto môžu byť podkladom na uplatnenie odpočtu dane z pridanej hodnoty len vtedy, ak odrážajú reálne plnenie. Uzavrel, že za účelom čo najúplnejšieho zistenia skutkového stavu preveroval celý obchodný reťazec. Pri preverovaní bolo zistené, že medzi obchodnými spoločnosťami existujú vzájomné vzťahy, keď konateľ dodávateľskej spoločnosti bol konateľom aj nasledujúcej dodávateľskej spoločnosti a zároveň mal splnomocnenie na preberanie pošty u svojho dodávateľa; jednotlivých za sebou nasledujúcich odberateľov zastupovala stále tá istá osoba, intrakomunitárne nadobudnutie nepriznávali odberatelia v daňových priznaniach. Preverovanie reťazca podľa správcu dane nasvedčuje, že sa jedná o typický obchodný reťazec, ktorý má znaky karuselového obchodu (prvý dodávateľ je nekontaktný, ďalší vykazuje vysoké vstupy a výstupy s následnou nízkou daňovou povinnosťou a následne dochádza k dodaniu do iného členského štátu, ktoré je oslobodené od DPH a tým k čerpaniu nadmerného odpočtu).

36. Žalovaný napadnutými rozhodnutiami potvrdil prvostupňové rozhodnutia správcu dane. Rozhodnutia odôvodnil tým, že uviedol skutočnosti zistené správcom dane a konštatoval, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1, písm. a/ zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy, pričom nárok na odpočet sa viaže na ich bezpodmienečné splnenie. Pokiaľ si žalobca uplatňoval nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa KEVOLA s.r.o. v zdaňovacích obdobiach január až júl 2012 a od dodávateľa REK s.r.o. v zdaňovacích obdobiach august až október 2012, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol skutočne v deklarovanom rozsahu aj týmto dodávateľom uskutočnený. Žalovaný v napadnutých rozhodnutiach v odôvodneniach poukázal na skutočnosti zistené správcom dane z preverovania vykonaného u hlavných dodávateľov žalobcu spoločnosti REK s.r.o. a

spoločnosti KEVOLA s.r.o., ktorej konateľom v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach bol O. Z., ktorý bol aj splnomocneným zástupcom spoločnosti KALIPO s.r.o., ktorá bola dodávateľom pre žalobcovho dodávateľa KEVOLA s.r.o. O. Z. žiadne podrobnosti o fakturovaných obchodoch nevedel. Obchodné podiely v týchto spoločnostiach boli prevedené na cudzích štátnych príslušníkoch, ktorí nekomunikujú so správcou dane. Takéto prevody vyhodnotil ako účelové, ktorých účelom bolo znemožniť preverovanie dodania tovaru v účtovníctve týchto dodávateľov. Konštatoval, že tak dodávateľ žalobcu, ako aj jeho dodávateľ sú spoločnosti, ktoré nevykazovali žiadne známky ekonomickej činnosti v kontrolovanom zdaňovacom období, sú nekontaktné, nemali zamestnancov. Žalovaný v napadnutých rozhodnutiach pre zdaňovacie obdobia august 2012 až október 2012 poukázal na skutočnosti zistené správcou dane z preverovania vykonaného u hlavného dodávateľa žalobcu v týchto zdaňovacích obdobiach REK s.r.o., ktorého konateľom v kontrolovanom zdaňovacom období bol M. L. až do 01.03.2013, pričom od 11.12.2012 sa konateľom stal aj Q. Q.. M. L. vyhlásil, že doklady odovzdal Q. Q., ktorý vyhlásil, že tieto zhoreli pri požiari, ktorý vypukol 20.12.2012 v objekte na ul. Dobšinského 2 v Tornali. Táto osoba uviedla, že chcela prevádzkovať pílu, avšak nemala žiadne pracovné nástroje a pán L., jej sľúbil, že jej pomôže, pričom za prevod obchodného podielu nezaplatila. Takýmto dokazovaním sa teda nepreukázalo, že REK s.r.o. dodal fakturovaný tovar žalobcovi. Žalovaný v odôvodneniach všetkých napadnutých rozhodnutí zhodne poukazoval tiež na zistenia správcu dane, ktoré vykonal za účelom preverenia vyvezenia tovaru do Maďarskej republiky maďarským odberateľom TREE ARBOR Kft, STORM SUN Kft., PRÉFET Kft. a SZLO-FA Kft. Všetkých týchto odberateľov zastupovala tá istá osoba E. Z.. Z dožiadaní na medzinárodnú výmenu informácií bolo zistené, že nebolo preukázané intrakomunitárne nadobudnutie tovaru, pretože nebolo uvedené v daňových priznaniach alebo neboli daňové priznania podané vôbec. Poukázal tiež na to, že správca dane vykonal aj preverovanie prepravy zo Slovenska do Maďarska a zopakoval rozhodné skutočnosti, ktoré zistil správca dane a to, že prepravy, ktoré mali byť vykonávané vozidlom S. neboli preukázané. Bolo síce zistené, že toto auto vykonávalo prepravy a to zo zostáv SKY TOLL od Národnej diaľničnej spoločnosti, a.s., Bratislava, avšak jazdy do Maďarska nebolo možné potvrdiť, pretože tieto sa v zostavách nenachádzali, keďže nejde o spoplatnené úseky ciest. Jazdy sa nepreukázali ani tafografickými záznamami, pretože podľa žalobcu boli odcudzené za všetky kontrolované zdaňovacie obdobia. Žalovaný poukázal tiež na to, že žalobca nemal pre predmetné vozidlo licenciu pre medzinárodnú prepravu tovaru, ktorú získal až so splatnosťou od 22.02.2012, resp. od 25.06.2012. Tým bola spochybnená pravdivosť údajov uvedených v dokladoch CMR, podľa ktorých mali byť prepravy vykonané práve predmetným vozidlom. Ďalej konštatoval, že údaj o preprave vozidla a čas prepravy, ktorý je dôležitým údajom, neobsahovali ani žalobcom predložené záznamy o prevádzke vozidla priložené ako príloha k faktúre. Žalobca nevedel inú evidenciu jazd, neboli vedené cestovné príkazy a vyúčtovanie pracovných ciest zamestnanca vykonávajúceho prepravu. Preto vyhodnotil predložené dôkazy ako také, ktoré nepreukazujú, že preprava bola vykonaná. Na základe takto zistených skutočností dospel k záveru, že odvolacia námietka žalobcu, že uniesol dôkazné bremeno, pretože predložil všetky zákonom stanovené doklady, ktoré dokazujú dodanie tovaru zo strany dodávateľa aj dodanie pre maďarského odberateľa, nebola dôvodná. Žalovaný ďalej v odôvodnení konštatoval, že správca dane počas výkonu daňovej kontroly podporne použil aj závery z protokolov z kontrol vykonaných u dodávateľských spoločností, ktoré získal formou nahliadnutia do spisu týchto spoločností a z vykonaných výpovedí svedkov na polícii, nakoľko existovalo dôvodné podozrenie z reťazového podvodu. Dôkazy predložené žalobcom k odvolaniu - čestné vyhlásenie O. Z. z 31.08.2012 a čestné prehlásenie E. Z. sa javia vzhľadom na zistenia správcou dane, či už u kontrolovaného platiteľa, u jeho dodávateľov Econix s.r.o. a KEVOLA s.r.o. alebo KALIPO s.r.o., resp. odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií z Maďarska, ako nedôveryhodné. Samotné čestné prehlásenie, na ktorom je notárom overený podpis osoby, ktorá ho vydáva, nepotvrďuje pravdivosť skutočností v ňom uvedených, preto ho nemožno považovať za relevantný dôkaz o dodaní tovaru. Žalovaný uzavrel, že správca dane postupoval pri výkone daňovej kontroly v súlade s § 3 ods. 1 a ods. 2 a § 24 ods. 2 a ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z., keď vykonal nielen formálnu kontrolu predložených dokladov, ale skúmal aj reálnosť zdaniteľných obchodov. Všetky pripomienky žalobcu, ktoré predložil vo vyrubovacom konaní opätovne vyhodnotil a až následne vydal rozhodnutie. Aj keď dokazovanie v zmysle § 24 ods. 2 daňového poriadku vedie správcu dane, dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku je na daňovom subjekte. Dokazovanie, ktoré vykonal správca dane preverovaním za účelom čo najúplnejšieho zistenia skutkového stavu, nevedlo k preukázaniu

uskutočnenia deklarovanych zdaniteľnych obchodov. Preto správca dane správne neuznal žalobcovi v zdaňovacích obdobiach január až október 2012 odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa KEVOLA s.r.o. a dodávateľa REK s.r.o.

37. 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.

38. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ 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.

39. Podľa § 51 ods. 1, písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. 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.

40. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

41. Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

42. Podľa § 24 ods. 1, 2 a 4 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, 2)

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.

(2) Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

(4) Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

43. Najvyšší súd pripomína, že ukladanie daní je imanentnou súčasťou suverenity štátu (ide o suverenitu dovnútra), konkrétne finančnej suverenity. Štát ako výlučný nositeľ niektorých funkcií slúžiacich dosahovaniu verejného záujmu musí mať možnosť reálne zabezpečiť pre plnenie týchto funkcií dostatok potrebných finančných zdrojov, ktoré sú v modernom demokratickom štáte vyznačujúcim sa rešpektovaním vlastníckeho práva s rovnakým zákonným obsahom a rešpektovaním princípov trhového hospodárstva získavané predovšetkým z titulu daní. Aj pri ukladaní daní štát musí dodržiavať katalóg základných práv a slobôd tvoriaci integrálnu súčasť ústavných poriadkov demokratických štátov a rešpektovať podstatu právneho štátu. Uvedenej požiadavke v podmienkach Slovenskej republiky zodpovedá povinnosť ukladania daní výlučne zákonom alebo na základe zákona (čl. 59 ods. 2 ústavy), lebo len tak možno obmedziť základné práva a slobody (čl. 13 ústavy), ktoré sú uložením povinností platiť dane nepochybne veľmi špecifickým spôsobom dotknuté. (Nález Ústavného súdu SR č.k. III. ÚS 243/2010-28 z 26. januára 2011).

44. Princípy právneho štátu a právnej istoty vyžadujú, aby príkazy a zákazy boli zákonne upravené tak, aby nevznikali pochybnosti o základnom obsahu právnej normy. (Nález Ústavného súdu ČSFR č. 9/1992 Zb.).

45. Najvyšší súd SR sa stotožnil s právnym posúdením veci súdom prvého stupňa ako aj s jeho podrobným zdôvodnením, pričom pre zdôraznenie jeho správnosti len uvádza:

46. K základným právam účastníka konania obsiahnutým v práve na spravodlivý proces, patrí právo na uvedenie dostatočných dôvodov, na ktorých je rozhodnutie založené. V súvislosti s riadnym odôvodnením je potrebné uviesť, že vychádzajúc z konštantnej judikatúry EŠLP (o.i. veci García Ruiz proti Španielsku, rozsudok z 21. januára 1999 týkajúci sa sťažnosti č. 30544/96, Ruiz Torija proti Španielsku, rozsudok z 9. decembra 1994, týkajúci sa sťažnosti č. 18390/91, Van de Hurk proti Holandsku, rozsudok z 19. apríla 1994, týkajúci sa sťažnosti č. 16034/90,), judikatúry Ústavného súdu SR (sp.zn. I. ÚS 226/03 z 12. mája 2004, sp.zn. III. ÚS 209/04 z 23. júna 2004, sp.zn. III. ÚS 95/06 z 15. marca 2006, sp.zn. III. ÚS 260/06 z 23. augusta 2006), nie je nutné, aby na každú žalobnú námietku bola daná súdom podrobná odpoveď a rozsah povinnosti odôvodniť súdne rozhodnutie sa môže meniť podľa povahy rozhodnutia a musí byť analyzovaný s ohľadom na okolnosti každého prípadu, ak však súd v odôvodnení nereaguje na zásadnú, relevantnú námietku, súvisiacu s predmetom súdnej ochrany prednesenú žalobcom, treba tento nedostatok považovať za prejav arbitrárnosti (svojoľnosti). Súd je povinný dbať na to, aby jeho rozhodnutie bolo presvedčivé, na podporu čoho uvedie dostatočné argumenty.

47. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku je nepochybné, z akých dôvodov dospel krajský súd k záveru o nedôvodnosti podaných žalôb spojených na spoločné konanie a k potrebe ich zamietnutia. Skutočnosť, že krajský súd nerozhodol v predmetnej veci v súlade s predstavami žalobcu, nemožno považovať za porušenie práva na súdnu ochranu.

48. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, Daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

49. Zákon o DPH ustanovuje striktné podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie DPH. Pre odpočet DPH je podmienkou, aby uskutočnenie zdaniteľného plnenia, ktoré je deklarované účtovným dokladom, faktúrou so všetkými zákonnými náležitosťami, bolo zároveň reálne materiálne preukázané. V konaní tak nebolo preukázané reálne dodanie tovaru žalobcovi v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH, keď ho nemohol dodať tvrdený dodávateľ.

50. Najvyšší súd považuje za potrebné uviesť, že z rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie nepochybne vyplýva, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam, je uznaný a podporovaný Smernicou Rady č. 2006/112/ES (bod 41). Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne.

51. Z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie vyplýva, že členské štáty sú povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné závierky a ostatné relevantné dokumenty (medzi inými pozri rozsudky Súdneho dvora Európskej únie zo 17.07.2008 vo veci Komisia vs. Taliansko, C-132/06, Zb. s. I-5457, bod 37; z 29.07.2010 Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, Zb. s. I-7639, bod 21; z 21.06.2012 Mahagében, C-80/11, C 142/11, body 63, 64). Každá zdaniteľná osoba je povinná viesť dostatočne podrobné účtovníctvo s cieľom umožniť uplatnenie DPH a jej kontrolu daňovým orgánom. Určenie opatrení, ktoré možno 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 uvedeného prípadu vo veci samej.

52. Najvyšší súd SR konštatuje, že zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, sa presne zhodujú so skutočne realizovanými plneniami.

53. Najvyšší súd SR zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami a iným listinným dôkazom nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu.

54. Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii, predložení dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť byť aj preukázané. Najvyšší súd SR poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci sp.zn. 2Sžf 4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č.k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 24 Daňového poriadku v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania DPH), a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom ustanovených 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 DPH uznaný ako oprávnený“.

55. Za týchto skutkových okolností napadnuté rozhodnutie žalovaného je aj podľa názoru najvyššieho súdu vydané na základe riadne a dostatočne zisteného skutkového stavu, pričom keďže odvolacie námietky žalobcu (totožné ako vznesené pred súdom prvého stupňa) neboli spôsobilé spochybníť jeho správnosť, bolo potrebné napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť.

56. Je potrebné poznamenať, že Najvyšší súd Slovenskej republiky už opakovane judikoval, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, zákon to neustanovuje ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje (z dôvodu rizika ľahkej zneužitelnosti práva na odpočet DPH), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré zákon pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. V tejto súvislosti odvolací súd poukazuje aj na rozsudky najvyššieho súdu vo veci sp.zn. 2Sžf/52/2011 z 22. augusta 2012, sp.zn. 5Sžf/52/2011 z 28. júna 2012, ako aj na rozsudok sp.zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky 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 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.“

57. S dôvodmi rozhodnutia, v ktorých žalovaný detailne, výstižne a presvedčivo reaguje na námietky žalobcu a hodnotí dôkazy vo vzájomných súvislostiach sa najvyšší súd v celom rozsahu stotožňuje, v podrobnostiach na ne odkazuje a zároveň dodáva, že správca dane a ani súd nie je povinný poučovať daňový subjekt o tom, ktoré dôkazy má predkladať správcovi dane. Bolo úlohou žalobcu, aby dodanie tovaru deklarovaného na faktúrach aj skutočne preukázal. Pri posúdení zákonnosti rozhodnutia žalovaného neboli porušené práva žalobcu. Vykonaným dokazovaním bol dostatočne zistený skutkový stav a ďalšie dokazovanie nie je potrebné. Daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal reálne nadobudnutie tovaru vyplývajúce z predložených dodávateľských faktúr od dodávateľa KEVOLA s.r.o. v zdaňovacích obdobiach január až júl 2012 a od dodávateľa REK s.r.o. v zdaňovacích obdobiach august až október 2012, ako aj následné vyvezenie tovaru do Maďarskej republiky maďarským odberateľom TREE ARBOR Kft., STORM SUN Kft., PRÉFET Kft. a SZLO-FA Kft., na základe čoho nevznikla povinnosť odvodu DPH do štátneho rozpočtu a daňový subjekt nenaplnil zákonnú podmienku pre odpočítanie DPH z prijatého tovaru, ktorá spočíva v tom, že právo na vrátenie DPH zo štátneho rozpočtu odberateľovi nemôže vzniknúť skôr, ako vznikne povinnosť odvodu DPH do štátneho rozpočtu dodávateľom a zároveň z § 49 ods. 2 písm. a/ vyplýva, že platiteľ DPH môže odpočítať DPH uplatnenú iným platiteľom (dodávateľom) v cene dodanej služby, pričom musia byť splnené podmienky na uplatnenie tohto práva v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, podľa ktorého právo odpočítania DPH môže platiteľ dane uplatniť, ak má k dispozícii faktúru vyhotovenú platiteľom dane - dodávateľom podľa § 71 zákona o DPH. Avšak takáto faktúra je použiteľná za účelom uznania odpočítania DPH len vtedy, ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje sú hodnoverné a vystavil ich ten, kto ich vystaviť mal. Nestačí, aby bola splnená táto zákonná povinnosť tým, že je uvedená na faktúrach, resp. príslušných dodacích dokladoch. Z postupu a rozhodnutí daňových orgánov ako aj krajského súdu nevyplýva ani to, že by hodnotili dôkazy vykonané v daňovom konaní v prospech alebo neprospech len jednej strany, čím by porušili zásahu rovnosti zbraní a teda, že by pri hodnotení dôkazov účelne postupovali v neprospech žalobcu. Subjektívny názor žalobcu vyjadrený v uvedenom tvrdení z administratívneho spisu ani zo súdneho spisu ako aj z odôvodnení preskúmaných rozhodnutí nevyplýva.

58. Skutočnosti, ktorými žalobca v odvolaní spochybňuje predmetné rozhodnutie krajského súdu neboli zistené v odvolacom konaní. Tieto boli totožné s námietkami, ktoré žalobca namietal už v odvolacom konaní pred správnym orgánom, rovnako ako v prvostupňovom súdnom konaní a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal.

59. Najvyšší súd považoval námietky žalobcu uplatnené v odvolaní jednak za zhodné so žalobnými námietkami a námietkami vznesenými pred správnym orgánom, s ktorými sa krajský súd v súdnom konaní a správca dane, ako aj žalovaný v správnom konaní náležite a vyčerpávajúco vysporiadali a jednak za veľmi všeobecné, ktoré odvolaciemu súdu dali vzhľadom na to, že žalobca nesmeroval súdu konkrétnu námietku poukazujúcu na nesprávny postup daňových orgánov, rámec prieskumu predchádzajúceho súdneho a správneho konania v zákonných medziach daných procesnými predpismi daňovým poriadkom a OSP, v zmysle ktorých považoval napadnuté rozhodnutia a postup daňových orgánov za súladný so zákonom.

60. Námietku nekompletnosti predloženého administratívneho spisu považoval najvyšší súd rovnako za nedôvodnú, nakoľko pri preskúvaní napadnutého rozhodnutia krajského súdu v zmysle podaného odvolania vychádzal aj z priloženého zažurnalizovaného materiálu správneho orgánu predloženého žalovaným na výzvu krajského súdu, pričom žalobca nepoukázal na konkrétny chýbajúci doklad, ktorý by mohol zvrátiť jeho dôkaznú núdzu v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku a spochybníť tak správnosť záverov daňových orgánov.

61. Najvyšší súd preto s poukazom na vyššie uvedené dôvody, ako aj na všetky individuálne okolnosti daného prípadu, napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1, ods. 2 OSP potvrdil.

62. O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 v spojení s § 250k ods. 1 OSP tak, že neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal a žalovanému zo zákona náhrada trov

konania neprináleží.

63. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.