

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5Sžf/43/2015  
Identifikačné číslo spisu: 3013200574  
Dátum vydania rozhodnutia: 26.01.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:3013200574.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členov senátu JUDr. Jarmily Urbanovej a JUDr. Petry Příbelskej, PhD., v právnej veci žalobcu: UNIPRINT, s.r.o., v likvidácii, so sídlom Nová 2419, Považská Bystrica, IČO: 31 603 947, právne zastúpený: JUDr. Eugen Kostovčík, advokát so sídlom Gelnická 33, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/241319/2013/5050-r zo dňa 17. mája 2013, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/116/2013-50 zo dňa 8. apríla 2015, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/116/2013-50 zo dňa 8. apríla 2015 p o t v r d z u j e.

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

### Odôvodnenie

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 13S/116/2013-50 zo dňa 8.4.2015 postupom podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/241319/2013/5050-r zo dňa 17.05.2013. O trovách konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi ich náhradu nepriznal.

2. Rozhodnutím č. 1100306/1/241319/2013/5050-r zo dňa 17.05.2013 žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 9312401/5/791310/2013 zo dňa 28.02.2013, ktorým podľa § 68 ods. 5 v nadväznosti na § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2005 v sume 588,95 €, vychádzajúc z toho, že žalobca si faktúrou č. 1201/2005 zo dňa 12.01.2005, vystavenou spoločnosťou IXUS, s.r.o., uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty vo výške 17 743,- Sk (588,95 €), pričom hodnoverným spôsobom nepreukázal, že tovar (papier pre polygrafickú výrobu) mu dodala práve spoločnosť IXUS, s.r.o., čím porušil § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty.

3. Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že správca dane v súvislosti s preverovaním

skutočnosti, či žalobcovi dodala deklarovaný tovar spoločnosť IXUS, s.r.o. a či dodávateľovi vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. vypočul R. T., (konateľka IXUS, s.r.o. od 28.07.2004 do 07.09.2005) a W. T. (konateľ IXUS, s.r.o. od 08.09.2005 do 29.01.2006), ktorí zhodne uviedli, že spoločnosť IXUS, s.r.o. v prospech žalobcu neuskutočnila zdaniteľné plnenie, faktúru nevystavili, podpis na faktúre nie je ich a o tejto obchodnej transakcii nič nevedia. Konateľ žalobcu O. Z. predložil správcovi dane generálne splnomocnenie na dobu neurčitú zo dňa 16.12.2004 podpísané R. T., na základe ktorého bol M. I. splnomocnený na zastupovanie spoločnosti IXUS, s.r.o.. Súčasne predložil notárom overené prehlásenie W. T. o tom, že vystavil faktúru za dodaný tovar a peniaze za dodaný tovar osobne prevzal dňa 17.10.2005. Konateľ žalobcu uviedol, že tovar doviezol M. I., ktorý bol vždy pri preberaní tovaru a dodávku spoločne skontrolovali na paletách. Tovar predstavoval poškodený papier alebo papier neštandardnej kvality. Po odsúhlasení jeho váhy sa dohodli na cene. M. I. doniesol ešte v ten istý deň všetky doklady - faktúru a príjmový doklad, ktoré boli podpísané pravdepodobne konateľmi spoločnosti IXUS, s.r.o.. Tovar bol následne zaevidovaný na skladových kartách, najväčšia časť sa spotrebovala vo výrobe a časť zostala na sklade. Konateľ žalobcu uviedol mená osôb, ktoré sa zúčastnili preberania tovaru. Správca dane vypočul žalobcom označených svedkov a to V. M., T. F., M. N., S. L. a X. O.. V. M. sa zúčastňoval vykládky tovaru, ale nevedel uviesť, či bol tovar fakturovaný konkrétnou spoločnosťou. T. F. prijímala dodacie listy od skladníka a tiež sa niekedy zúčastnila preberania tovaru, ktorý priviezol M. I.. M. N. bola bývalou skladníčkou žalobcu a potvrdila, že dodávaný papier mal horšiu kvalitu. S. L., pokladnička žalobcu, odovzdávala M. I. hotovosť - úhradu za faktúry od spol. IXUS, s.r.o. X. O. nebola prítomná pri preberaní tovaru. M. I. k veci uviedol, že zabezpečoval pre žalobcu dodávky tovaru od spoločností IXUS s.r.o., TINGO s.r.o. a FARAON s.r.o.. Účtovné doklady vystavovali konatelia týchto spoločností a to R. T. a W. T.. Správca dane vypočul R. T. a M. I. za prítomnosti konateľa žalobcu. Svedkyňa poprela, že podpísala faktúru a prislúchajúci pokladničný doklad, tovar na faktúre ani hotovosť zaň neprevzala. Nevedela uviesť, od koho spoločnosť IXUS, s.r.o. nakúpila sporný papier, kto zabezpečil jeho prepravu, ako prebiehala fakturácia a finančné vyrovnanie a ani ako prebiehal obchod so žalobcom. M. I. zotrval na svojej výpovedi, že predložené doklady nevystavil ani nepodpísal, len na faktúre č. 1201/2005 je jeho podpis. Ide o faktúru za tovar za zdaniteľné obdobie január 2005. M. I. označil V. W. ako osobu, ktorá zabezpečila sporný tovar a zabezpečila aj jeho dodanie žalobcovi. V. W. súčasne pripravil doklady o tovare a práve jemu odovzdal M. I. peniaze, ktoré prevzal za tovar od konateľa žalobcu. V. W., ktorý bol vypočutý ako svedok v Ústave na výkon trestu odňatia slobody v Hrnčiarovciach nad Parnou dňa 28. septembra 2010 za účasti žalobcu uviedol, že bývalých konateľov spoločnosti IXUS, s.r.o. poznal, pretože ich ako šofér vozil do Ružomberka a Košíc. Potvrdil, že tovar zabezpečoval M. I. a tiež zaň vystavoval faktúry, ktoré V. W. odovzdával W. T. a R. T.. Správca dane prihliadal aj na výpovede svedkov R. T., W. T. a V. W., ktoré mu zaslalo Prezídium policajného zboru Slovenskej republiky, Úrad boja proti organizovanej kriminalite, Trnava, vo veci vedenej pod číslom ČVS: PPZ-40/BOK/Z-2007, keď z vykonaného dokazovania vyplynulo, že W. T., R. T. ani V. W. nevystavili preverované doklady, nevedeli uviesť, kde spoločnosť IXUS, s.r.o. mala nakúpiť tovar a ako mal byť prepravený k žalobcovi, pričom ich výpovede si vzájomne odporovali. Z výpovedí týchto svedkov vyplynulo, že spoločnosť IXUS, s.r.o. nevedla žiadne účtovníctvo, spoločnosť bola prevedená na jeseň 2005 na W. T. a začiatkom roku 2006 na W. W., pričom žiadne účtovníctvo im nebolo odovzdané.

4. V súvislosti s námietkou žalobcu, že správca dane a žalovaný nepostupovali pri hodnotení dôkazov v súlade so všeobecne platnými zásadami, najmä zásadou závažnosti (dôležitosti) a pravdivosti (vierohodnosti) krajský súd uviedol, že dodávateľská spoločnosť nemohla dodať žalobcovi tovar uvedený v spornej faktúre a tomuto záveru neodporujú výpovede svedkov M. I., V. M., T. F., M. N., S. L., X. O. ani výpovede O. Z.. Svedecké výpovede O. Z. a jeho zamestnancov preukazujú, že žalobcovi doviezol tovar M. I., ale týmito výpoveďami nemohlo byť bez akýchkoľvek pochybností preukázané, že tovar dodala spoločnosť IXUS, s.r.o..

5. Vo vzťahu k námietke žalobcu, že žalovaný v rozhodnutí argumentuje všeobecnými frázami krajský súd uviedol, že žalovaný v súlade s § 49 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z.z. vychádzal zo skutočnosti, že platiteľ dane, ktorý si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľný obchod sa reálne uskutočnil. Správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie za

účelom preukázania alebo vyvrátenia tvrdenia žalobcu, že k zdaniteľnému obchodu skutočne došlo. Zdôraznil, že aj keď výpoveď svedkov S. I., J. M., O. F., M. N., S. L., X. O. a O. Z. nasvedčuje existencii tovaru, hodnoverným spôsobom nebolo preukázané, že tovar žalobcovi dodala spoločnosť IXUS s.r.o.. Krajský súd tiež nezistil, že daňové orgány hodnotili dôkazy účelovo podľa toho či ide o dôkaz v prospech alebo neprospech žalobcu.

6. Krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú aj námietku žalobcu, že zápisnice o výpovedi svedkov v trestnom konaní nemajú charakter verejnej listiny. V tejto súvislosti uviedol, že dôkazy získané v súlade so zákonom sú aj zápisnice o výsluchu svedkov, ktorí boli vypočutí orgánmi činnými v trestnom konaní. Zo zápisníc, ktoré sú pripojené v administratívnom spise žalovaného vyplýva, že svedkovia R. T., W. T. a V. W., boli v trestnom konaní riadne poučení podľa § 130 ods. 1 a 2 Trestného poriadku o práve svedka odoprieť vypovedať a boli poučení podľa § 345 a § 346 o následkoch krivého obvinenia a krivej svedeckej výpovede. Všetci svedkovia prehlásili, že poučeniu porozumeli a chcú vypovedať.

7. Poukazujúc na vyššie uvedené skutočnosti krajský súd dospel k záveru, že žalobou napadnuté rozhodnutie vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, keď správne orgány zabezpečili potrebné podklady, ktoré správne vyhodnotili a vyvodili z nich správny právny záver, že žalobca nespĺnil podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z..

8. Proti tomuto rozsudku podal žalobca prostredníctvom splnomocneného právneho zástupcučas odvolanie, ktorým sa domáhal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného a prvostupňového orgánu sa zrušuje a vec sa vracia žalovanému na ďalšie konanie. V dôvodoch odvolania uviedol, že daňové orgány, ale aj krajský súd nepostupovali v zmysle § 3 ods. 3 zákona o správe daní, t.j. neposudzovali dôkazy vo vzájomných súvislostiach. Poukázal na to, že krajský súd a daňové orgány fiktívnosť dokladov a tým aj neuznanie odpočítania dane podľa § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. nespájajú s neexistenciou tovaru, ale so spochybnením osoby dodávateľa, t.j. tovar existoval. Ďalej uviedol, že V. W. do zápisnice dňa 29.09.2012 okrem iného uviedol, že M. I. sám vypisoval faktúry a zabezpečoval tovar, pričom tovar bol dodaný vždy podľa faktúr, ktoré boli vystavené, nezabezpečoval ani dopravu, nevie ako prebiehala fakturácia, finančnú úhradu za dodávky papiera mal na starosti M. I.. Ak M. I. dodával tovar žalobcovi a podpísal spornú faktúru, potom nekonal vo vlastnom mene, ale konal na základe splnomocnenia v mene spoločnosti IXUS, s.r.o.. Ak by daňové orgány a krajský súd posudzovali tieto dôkazy vo vzájomnej súvislosti, tak nemohli prijať iný záver ako ten, že podnikateľskú činnosť v mene spoločnosti IXUS, s.r.o. nevykonával S. I.. Z uvedeného tak vyplýva, že tovar žalobcovi dodala spoločnosť IXUS, s.r.o.. Z obsahu spisu vôbec nie je zrejmé, na základe akého myšlienkového postupu daňové orgány dospeli k záveru, že výpovede R. T., V. W. a W. T. sú pravdivé a výpoveď M. I., O. Z. a ostatných svedkov pravdivé nie sú. Zásadám logického myšlienkového postupu nezodpovedá ani to, že daňové orgány a krajský súd na jednej strane tvrdia, že spoločnosť IXUS, s.r.o. tovar nedodala, pretože reálne nevykonávala žiadnu obchodnú činnosť, pričom bolo zistené, že konatelia dodávateľskej spoločnosti vyberali z firemných účtov peniaze a odovzdávali ich osobám, ktoré zjavne túto činnosť riadili. Za stavu, keď je preukázaná existencia tovaru, M. I. ako splnomocnený zástupca spoločnosti IXUS, s.r.o., konal v mene tejto spoločnosti, potvrdil dodanie tovaru, odovzdal doklady znejúce na dodávateľa a potvrdil prevzatie platby za tovar, nepriznanie práva na odpočítanie dane je v rozpore so zámermi a účelom DPH a popiera samotný spoločný systém DPH zaručujúci plnú neutralitu tejto dane, za účelom ktorej bol zavedený nárok na uplatnenie odpočítania dane.

9. Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu nevyjadril.

10. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), 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 O.s.p. v spojení s §

246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné priznať úspech.

11. Podľa § 491 ods. 1 zákona NR SR 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 O.s.p. pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

12. Podľa § 492 ods. 2 S.s.p. odvolacie konania podľa piatej časti O.s.p. začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

13. Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a vrátenia veci mu na ďalšie konanie. Preskúvaným rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu Daňového úradu Trenčín, ktorým podľa § 68 ods. 5 v nadväznosti na § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2005 v sume 588,95 € a preto odvolací súd v rozsahu odvolacích dôvodov preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a konanie im predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

14. Zákonodarca v právnej norme § 3 ods. 1 zákona o správe daní ustanovuje základné zásady daňového konania tak, že v daňovom konaní 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. Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane (§ 3 ods. 2 zákona o správe daní). 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 (§ 3 ods. 3). Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre vyrubenie alebo vybratie dane (§ 3 ods. 6). Daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti (§ 3 ods. 7). Právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d/ pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane (§ 3 ods. 8 ).

15. Podľa § 24 ods. 1, 2, 3, 4 a 5 zákona o správe daní, daňový subjekt preukazuje 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, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. 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. Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú 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.

16. Podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ 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. Platiteľ

môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. 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.

17. 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.

18. Z obsahu administratívneho spisu mal odvolací súd za preukázané, že žalobca si faktúrou č. 1201/2005 zo dňa 12.01.2005 od spoločnosti IXUS, s.r.o. uplatnil za zdaňovacie obdobie január 2005 odpočítanie dane z pridanej hodnoty za dodávku tovaru vo výške 17 743,- Sk (588,95 €). Správca dane za účelom preverenia skutočnosti rozhodujúcich pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. vykonal u žalobcu riadnu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2005. V súvislosti s posudzovaním splnenia podmienok v zmysle § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. bolo dokazovanie zamerané predovšetkým na to, či zo strany dodávateľskej spoločnosti IXUS, s.r.o. došlo k reálnemu dodaniu tovaru žalobcovi. Za týmto účelom bola vypočítaná R. T. (konateľka spoločnosti IXUS, s.r.o. od 28.07.2004 do 07.09.2005) a W. T. (konateľ spoločnosti IXUS, s.r.o. od 08.09.2005 do 29.01.2006), ktorí potvrdili, že spornú faktúru nevystavili a o dodaní tovaru žalobcovi nemajú žiadnu vedomosť. Taktiež nevedeli preukázať ani pôvod dodaného tovaru, spôsob jeho prepravy, priebeh fakturácie, finančné vyrovnanie a ani ďalšie okolnosti obchodnej činnosti so žalobcom. Faktúry spoločnosti vystavovali len fiktívne za províziu, v závislosti od výšky sumy uvedenej na faktúre. Uvedené závery boli potvrdené aj výsluchom V. W. (pre ktorého R. T. a W. T. túto činnosť vykonávali), keď uviedol, že za províziu obstarával podpísané a opečiatkované účtovné doklady, na základe ktorých si odberateľské firmy uplatňovali nadmerné odpočty. Pokiaľ žalobca (odvolávajúc sa na splnomocnenie udelené M. I. na zastupovanie spoločnosti IXUS, s.r.o. a notárom overené prehlásenie W. T. o tom, že vystavil faktúru za dodaný tovar v sume 595 129 Sk a peniaze za dodaný tovar osobne prevzal dňa 17.10.2005) poukazoval na to, že predmetný tovar mu bol dodaný M. I., túto skutočnosť je potrebné vyhodnotiť v nadväznosti na výpoveď V. W., ktorého pokynmi sa mal M. I. riadiť tak, že zdaniteľné plnenie deklarované na spornej faktúre nebolo preukázané. Je potrebné zdôrazniť, že výpovede žalobcu (konateľ O. Z.), ale i jeho zamestnancov (V. M., T. F., M. N., S. L. a X. O.), síce nasvedčovali možnej existencii obchodných vzťahov medzi žalobcom a spoločnosťou IXUS, s.r.o., no nepreukázali reálne dodanie tovaru žalobcovi spoločnosťou IXUS, s.r.o. v súvislosti s faktúrou č. 1201/2005.

19. Z uvedeného vyplýva, že správca dane pri daňovej kontrole nevykonal iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na skutkový stav veci a na realitu vecného plnenia, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach. Uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. je viazané na kumulatívne splnenie všetkých stanovených podmienok, pričom už nesplnenie jednej z nich vylučuje priznanie nároku. Dodanie tovaru, na základe ktorého vznikla daňová povinnosť, je základnou podmienkou uplatnenia odpočtu. Z dôvodu akceptovania odpočítania dane je platiteľ zaťažený dôkazným bremenom preukázateľnosti, že pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť, nielen po formálnej stránke (vystavenými dokladmi), ale aj obsahovej. Nestačí len formálne deklarovať dodanie tovaru faktúrou, ale je potrebné preukázať aj vecné naplnenie. Samotná faktúra bez ďalšieho nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt skutočne nakúpil tovar, pri ktorom vznikla daňová povinnosť a má právo nakladať s hmotným majetkom ako vlastník. Prijatie faktúry s formálne splnenými náležitosťami podľa § 71 zákona č. 222/2004 Z.z. ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatej faktúry. To znamená, že zákonné podmienky, po splnení ktorých vzniká platiteľovi nárok na odpočet dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, t.j. musia nesporne preukazovať vyžadovanú skutočnosť vo všetkých jej znakoch - v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte. Uvedené samotný preverovaný daňový subjekt - žalobca, nesplnil. Napriek tomu, že žalobca predložil faktúru, z ktorej bol dodávateľ povinný sumu dane z pridanej hodnoty uvedenú na tejto faktúre priznať a odvieť, uvedený doklad je dôkazom len vtedy, ak bol takýto doklad vystavený na základe reálneho plnenia, ktorého uskutočnenie

však bol žalobca povinný preukázať. Súčasne je ďalšou dôležitou podmienkou stanovenou v zákone o dani z pridanej hodnoty povinnosť použiť nakúpené tovary a služby, z ktorých bolo uplatnené právo na odpočítanie dane, na účely svojho podnikania ako platiteľ. Pri vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov a vykonaného dokazovania odvolací súd zistil, že daňový subjekt neposkytol počas kontroly žiadne relevantné dôkazy, ktoré by mohol správca dane v daňovom konaní použiť.

20. 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 č. 222/2004 Z.z. 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 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“. S dôvodmi rozhodnutia, v ktorých žalovaný detailne, výstižne a presvedčivo reaguje na všetky námietky žalobcu a hodnotí dôkazy vo vzájomných súvislostiach sa odvolací 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 deklarovaneho na spornej faktúre 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, že faktúra vystavená dodávateľom IXUS, s.r.o. ktorý fakturoval tovar, tento aj skutočne dodal, resp. či reálne prišlo k plneniu a či plnenie bolo žalobcovi dodané. 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.

21. Odvolací 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 O.s.p. a § 219 ods. 1, ods. 2 O.s.p. potvrdil.

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

23. 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.