

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 8Sžf/42/2016  
Identifikačné číslo spisu: 6015200078  
Dátum vydania rozhodnutia: 25.10.2018  
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:6015200078.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej v právnej veci žalobcu: PEROSA & KODEXI, s.r.o., so sídlom Vájanského 93/5068, 984 01 Lučenec, IČO: 36049549, právne zastúpeného JUDr. Danielom Pribylom, advokátom, so sídlom AK Dr. Vodu 18, 984 01 Lučenec proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného č. 1100301/1/495745/2014/5002 zo dňa 10. novembra 2014, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/13/2015-52 zo dňa 22. januára 2016, jednohlasne, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/13/2015-52 zo dňa 22. januára 2016 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

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/495745/2014/5002 zo dňa 10.11.2014 (ďalej len „druhostupňové rozhodnutie“, „napadnuté rozhodnutie“, „preskúmané rozhodnutie“), ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601403/5/3187002/2014/Kir zo dňa 01.07.2014, (ďalej len „prvostupňový správny orgán“), ktorým žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet DPH v sume 7.787,63 € za zdaňovacie obdobie august 2012 a určil mu vlastnú daňovú povinnosť vo výške 504,42 €.

Krajský súd uviedol, že žalobca podľa uplatnených žalobných dôvodov namietal, že správca dane konal v rozpore s Daňovým poriadkom, keď nevzal do úvahy dôkazy v prospech žalobcu, resp. všetky považoval za nepodložené, neverohodné a zavádzajúce, bez toho aby sa zaoberal ich výpovednou

hodnotou. Súd túto námietku vyhodnotil ako nedôvodnú, nakoľko z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia ako aj rozhodnutia správcu dane vyplývalo, že správca dane a žalovaný, pri rozhodovaní zobrali do úvahy všetky dôkazy predložené žalobcom zadovážené správcom dane, tieto boli označené a podrobne vyhodnotené jednotlivito ako aj vo vzájomných súvislostiach a to vrátane žalobcom dodatočne predložených dodacích listov a skladovej evidencie (ktoré boli vyhodnotené ako účelové), pričom v odôvodnení je uvedené aj vyhodnotenie svedeckej výpovede U. G. (bývalého konateľa označeného dodávateľa žalobcu - spoločnosti REK s.r.o. a výpovede P. X. dodávateľa a konateľa KEVOLA, s.r.o.), správne orgány k nim zaujali svoje stanovisko a aplikujúc príslušné ustanovenia Daňového poriadku a zákona o DPH vyslovili v odôvodnení svojich rozhodnutí konkrétne právne závery. Skutočnosť, že žalobca s takýmto vyhodnotením a so závermi správnych orgánov nesúhlasil, nemôže spôsobiť nezákonnosť napadnutých rozhodnutí.

Vo vzťahu k námietke, že správca dane postupoval v rozpore s Daňovým poriadkom, t.j. že nepostupoval v súčinnosti so žalobcom a neposkytol mu poučenia o jeho procesných právach a povinnostiach aj túto súd vyhodnotil ako nedôvodnú. Z administratívneho spisu vyplynulo, že správca dane žalobcovi poskytol potrebné poučenia už pri začatí daňovej kontroly ako aj v priebehu daňovej kontroly pri jednotlivých úkonoch. Uvedenú námietku súd vyhodnotil ako nekonkrétnu, žalobca len všeobecne poukázal na to, že žalobca mu neposkytol potrebné poučenia bez ich označenia. Žalobca ďalej namietal, že správca dane ho neoboznámil so všetkými skutočnosťami a zisteniami, ktoré počas výkonu daňovej kontroly preveroval a ktoré správca dane vykonal, čím mu neumožnil vyjadriť sa k nej. Súd uviedol, že rovnako táto námietka neobstojí, pretože zo zápisnice o oboznamovaní zo dňa 07.11.2014 vyplynulo, že správca dane oboznámil konateľa žalobcu so všetkými zisteniami správcu dane, ktoré vyplývajú zo správneho spisu, ako aj so závermi, že žalobca nepreukázal, že fakturovaný tovar bol dodaný žalobcovi od spoločnosti REK s.r.o. a spoločnosti KEVOLA, s.r.o. s tým, aké majú také zistenia vplyv na posúdenie otázky splnenia podmienok na odpočet DPH podľa zákona o DPH. V tejto súvislosti súd poukázal na to, že v tomto prípade nešlo o pochybnosti správcu dane, o takýto prípad by išlo vtedy, ak by žalobca preukázal relevantnými dokladmi uplatnený nárok na odpočet DPH a Správca dane by napriek tomu spochybnil ním predložené doklady v rozsahu ako to vyžaduje zákon o DPH. V tomto prípade žalobca okrem faktúr správcovi dane v priebehu daňovej kontroly nepredložil žiadne iné doklady, osvedčujúce splnenie podmienok na odpočet DPH, pričom dodatočne predložené dodacie listy bez potrebných náležitostí a skladová evidencia neoznačovala dodanie tovaru žalobcovi práve spoločnosťou REK s.r.o. a KEVOLA, s.r.o. Z administratívneho spisu vyplynulo, že žalobca mal možnosť vyjadriť sa k zisteným skutočnostiam a predložiť dôkazy počas daňovej kontroly. Pokiaľ žalobca namietol, že nemal reálny časový priestor na oboznámenia sa s výsledkami zistení pri pojednávaní, keď mu správca dane doručil protokol a výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, súd túto námietku považoval za nedôvodnú. Správca dane postupoval v súlade s Daňovým poriadkom, doručil žalobcovi protokol o výsledku daňovej kontroly obsahujúci okrem iného vyhodnotenie dôkazov a spolu s protokolom doručil žalobcovi výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole. Vo výzve správca dane žalobcovi určil 15 dňovú lehotu na vyjadrenie, predloženie listín a označenie dôkazov, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. V tejto bol zároveň žalobca správcom dane riadne poučený o jeho právach. Žalobca sa k protokolu vyjadril, avšak ani v stanovenej lehote nedoložil žiadne listiny ani neoznačil žiadne dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia o dodávke tovaru od spoločnosti REK s.r.o. a KEVOLA s.r.o. Z uvedeného vyplynulo, že postupom správcu dane mu neboli upreté práva stanovené Daňovým poriadkom. Taktiež vyhodnotil súd za nedôvodnú námietku, že mu nebolo umožnené uplatniť právo § 45 ods. 1 písm. c/ Daňového poriadku a to predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, túto súd vyhodnotil ako nekonkrétnu a poukázal na to, že z administratívneho spisu vyplynulo, že správca dane ho o práve i povinnosti predkladať dôkazy opakovane poučil, vyzval ho na predloženie všetkých listín a dôkazov, avšak žalobca toto právo nevyužil. Taktiež vyhodnotil ako nedôvodnú námietku, že ho správca neoboznámil s výsledkami miestneho zisťovania a medzinárodného dožiadania, keďže z administratívneho spisu vyplynulo, že konateľ žalobcu bol s výsledkami miestnych zisťovaní z medzinárodnej výmeny informácií zápisnične oboznámený, mal možnosť sa k výsledkom zistenia vyjadriť. Pokiaľ žalobca namietal, že mu bolo odňaté právo podľa § 45 ods. 1 Daňového poriadku klásť svedkom otázky na ústnom pojednávaní, súd uviedol, že táto námietka je nekonkrétna, keďže žalobca v žalobe nešpecifikuje pri ktorých konkrétnych výsluchoch a u ktorých svedkov mu nebolo právo klásť svedkom otázky umožnené. Napriek tomu, súd

uviedol, že z administratívneho spisu vyplýva, že pokiaľ sa týkalo vykonania výsluchu svedkov, ktoré vykonával správca dane počas daňovej kontroly, žalobca bol o termíne a mieste výsluchu svedkov U. G. a P. X. riadne a včas písomne upovedomený a aj zo zápisnice o výsluchu týchto svedkov vyplynulo, že štatutárny zástupca žalobcu bol pri výsluchu týchto svedkov osobne prítomný, pričom mal možnosť im klásť otázky, avšak toto právo nevyužil a svedkom nepoložil žiadne otázky. Jeho právo ktoré vyplýva z Daňového poriadku nebolo preto porušené. Súd k námietke, že správca dane nepostupoval podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku uviedol, že žalobca počas daňovej kontroly nepredložil na preukázanie nároku na uplatnenie odpočet DPH žiadne doklady okrem faktúr (napr. zmluvy, objednávky, dodacie listy s označením druhu dodaného tovaru, množstva a jeho ceny, s vyznačením skutočností kto, kde kedy a akým spôsobom tovar k odberateľovi prepravil, napr. uvedeným evidenčného čísla motorových vozidiel, alebo identifikácie vodičov týchto motorových vozidiel s vyznačením dátumu prevzatia, uvedením osoby, ktorá tovar prevzala, príp. pečiatkou a podpisom). Správca dane nemal pochybnosti ale priamo konštatoval, že žalobca nepredložil relevantné dôkazy a nepreukázal splnenie podmienok podľa § 49 zákona o DPH a tento záver oznámil aj štatutárnemu zástupcovi žalobcu, pričom právo žalobcu preto nebolo porušené. Pokiaľ žalobca namietal že protokol o výsledku o zistení daňovej kontroly nemá náležitosti, nepreukazoval kontrolné zistenia a vyhodnotenia dôkazov, túto námietku vyhodnotil ako nekonkrétnu, uviedol, že súd nie je oprávnený všeobecne uplatnené dôvody konkretizovať alebo ich dopĺňať, jednak z administratívneho spisu vyplynulo, že protokol obsahoval všetky zákonom stanovené náležitosti (§ 47 písm. h/ Daňového poriadku), tento obsahoval preukázané kontrolné zistenia s vyhodnotením dôkazov, ktoré boli predložené počas daňovej kontroly žalobcom i získané správcom dane a ktoré boli podstatné pre rozhodnutie, ktoré vychádzalo zo záveru správcu dane, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok na odpočet DPH podľa zákona o DPH (nepredložil doklady o dodaní tovaru na faktúrach deklarovaných dodávateľom). Pokiaľ predmetný protokol obsahoval navyše obsah výpovedí svedkov, ktoré boli vyhotovené orgánmi činných v trestnom konaní, z obsahu administratívneho spisu nevyplývalo, že by tieto zistenia vykonal správca dane a tieto ani neboli podkladom pre záver, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok ustanovených zákonom o DPH na odpočet DPH. Vo vzťahu k nepreskúmateľnosti rozhodnutí správnych orgánov súd uviedol, že táto námietka nie je dôvodná, pretože rozhodnutie správcu dane ako aj napadnuté rozhodnutie žalovaného obsahovalo všetky zákonom stanovené náležitosti. Vo vzťahu k námietke žalobcu, ktorý tvrdil, že preukázal dodanie tovaru obchodnou spoločnosťou REK s.r.o. daňovými dokladmi a to faktúrou č. DF/220 s dátumom dodania 06.08.2012, DF/235 s dátumom dodania 08.08.2012 a DF/241 s dátumom dodania 25.08.2012, dodacími listami a svedeckou výpoveďou U. G. a dodanie tovaru obchodnou spoločnosťou KEVOLA s.r.o. daňovými dokladmi a to faktúrou č. DF/230 s dátumom dodania 10.08.2012, DF/239 s dátumom dodania 17.08.2012 a DF/240 s dátumom dodania 24.08.2012, dodacími listami a svedeckou výpoveďou P. X. napriek tomu tieto vyhodnotil správca dane ako pochybné a účelové, pričom svoje pochybnosti odôvodnil obchodnými vzťahmi dodávateľa žalobcu a zmenou jeho vnútorných vlastníckych vzťahov po uskutočnení zdaniateľných obchodov, teda že žalobca tvrdil, že splnil podmienky pre odpočet DPH, pretože doručil všetky dôkazy, súd uviedol, že aj túto námietku nepovažoval za dôvodnú. Podstatnou skutočnosťou pre rozhodnutie v prejednávanej veci bolo, že žalobca nepreukázal, že nadobudol tovar deklarovaný v predmetných faktúrach, z ktorých si uplatnil odpočet dane v kontrolovanom zdaňovacom období od dodávateľa REK s.r.o. a KEVOLA, s.r.o. tak, ako to bolo deklarované v týchto faktúrach a teda nepreukázal, že boli splnené podmienky stanovené v zákone o DPH na to aby odpočet mohol uplatniť. Správne orgány vychádzali z toho, že žalobca nepreukázal nadobudnutie tovaru od spoločnosti REK s.r.o. a KEVOLA, s.r.o. a teda neunesol dôkazné bremeno podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku. Uviedol, že žalobcom predložené faktúry, príp. doklady o zaplatení týchto faktúr nie sú dôkazmi na základe ktorých by bolo možné preukázať splnenie podmienok na odpočet DPH, pretože len predloženie samotnej faktúry, pokiaľ by obsahovala všetky náležitosti stanovené zákonom nepostačuje na to, aby takýto odpočet mohol byť priznaný. Plnenie, resp. deklarovaná dodávka musí byť reálne preukázaná, t.j. musí byť preukázané reálne dodanie tovaru deklarovaného v predmetných faktúrach a to dôkazmi o nadobudnutí tohto tovaru od subjektu, ktorý v predmetné faktúry vystavil, pričom v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Následne podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Žalobca v konaní nepredložil relevantné dôkazy, ktorými by dodanie tovaru dodávateľom deklarovaným na faktúre REK

s.r.o. a KEVOLA, s.r.o. preukázal. Navyše z výpovedí konateľa žalobcu v priebehu daňového konania vyplynulo, že jeho výpoveďou ohľadom jeho okolností realizácie predmetnej dodávky, obsahovali len všeobecné a nekonkrétne údaje a okolnosti dodávky boli opisované v priebehu daňovej kontroly inak než potom uviedol, ako napr. v podanom odvolaní, resp. následne v podanom odvolaní proti novému rozhodnutiu správcu dane. Samotné výpovede konateľa žalobcu obsahovali rozpory resp. protirečenia a v takomto kontexte pokiaľ správca dane a žalovaný dodatočné dôkazy vyhodnotil ako účelové, takéto vyhodnotenie dôkazov je v súlade so zásadami logického uvažovania aj vo vzťahu k zisteniam zistených z výpovedí svedka G., ktorý rovnako uviedol len všeobecné údaje k realizácii predmetného deklarovaného obchodu. Taktiež poukázal na ustanovenia § 24 ods. 1 Daňového poriadku, k prenosu dôkazného bremena v tomto prípade nedošlo a preto žalobcom označené rozhodnutia NS SR a rozhodnutia ESD nebolo možné na preskúmaný prípad aplikovať. Námieta, že správca dane a žalovaný nepostupovali v súlade s judikatúrou NS SR i ESD preto nedôvodná. Žalobcom uvádzané rozhodnutia NS SR, resp. ESD sa týkali prípadov, keď daňový subjekt preukáže, že tovar deklarovaný vo faktúrach nadobudol od osoby uvedenej na faktúre a súčasne preukáže, že sú splnené podmienky na odpočet DPH a správca dane to spochybní. Len v takom prípade prechádza dôkazné bremeno na správcu dane. V preskúmanom prípade sa o prípad zneužitia práva nejednalo a podstatné pre vydanie napadnutého rozhodnutia žalovaného, ktorý potvrdil rozhodnutie správcu dane nie je skutočnosť, že tretí subjekt - deklarovaný dodávateľ nespĺnil svoje povinnosti, pričom toto neplnenie by mal za následok prenesenie následku na žalobcu. Podstatná pre rozhodnutie žalovaného i správcu dane bola skutočnosť, že žalobca bol povinný preukázať splnenie podmienok na odpočet DPH a dôkazné bremeno neunesol. Mal za to, že sa nejedná ani o prípad kedy by bolo možné aplikovať rozhodnutia ESD označené žalobcom v žalobe - C-354/03, C-355/03 a C-484/03, resp. C-439/04 a C- 440/04.

Proti tomuto rozsudku v zákonom stanovenej lehote podal odvolanie žalobca. Mal za to, že prvostupňový súd dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci s poukazom na § 205 ods. 2 písm. d/ a f/ O.s.p. Krajský súd ako aj správne orgány pri rozhodovaní nevychádzali z dostatočne zisteného skutkového stavu vo veci, predmetné konanie nebolo vedené takým procesným postupom, ktorý by zabezpečoval správny výsledok s ohľadom na hodnotenie dôkazov a dôkazy neboli vykonané spôsobom zodpovedajúcim pravidlám spravodlivého procesu. Súčasťou obsahu práva na spravodlivé konanie podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR a čl. 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré dáva odpovede na právne a skutkovo relevantné otázky, súvisiace s uplatneným nárokom. Rozhodnutie krajského súdu je nepreskúmateľné, pretože nedáva odpovede na všetky relevantné námietky žalobcu uvedené v žalobe. Krajský súd vydané rozhodnutie riadne a vyčerpávajúco neodôvodnil, niektorými dôvodmi žaloby sa vôbec nezaoberal a k niektorým dôvodom len prevzal právny názor správneho orgánu bez toho, aby sa zaoberal skutočným obsahom daného úkonu a z toho vyvodil právny názor. Poukázal na to, že medzi základné zásady daňového konania patrí aj zásada úzkej súčinnosti správcu dane s daňovými subjektmi. Podľa ust. § 3 ods. 2 Daňového poriadku 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 určenie a vyrubeniu dane. Správca dane konal v rozpore s touto zásadou, neoboznámil daňový subjekt so všetkými skutočnosťami a zisteniami, ktoré preveroval počas výkonu daňovej kontroly takým spôsobom, aby žalobca mohol využiť reálne svoje práva. Spôsobom akým správca dane viedol dokazovanie v daňovej kontrole, neumožnil kontrolovanému daňovému subjektu, aby sa vyjadril ku skutočnostiam, na základe ktorých správca dane rozhodoval, resp. mal rozhodovať v súvislostiach. Správca dane začal výkon daňovej kontroly dňa 19.11.2012. Dňa 07.11.2013 správca dane oboznámil daňový subjekt s výsledkami daňovej kontroly, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní. Správca dane neposkytol žalobcovi reálne právo vyjadriť sa k zisteným skutočnostiam, neposkytol mu žiaden časový priestor na vyjadrenie.

Základná zásada daňového konania úzkej súčinnosti s daňovým subjektom má zaručiť právo daňových subjektov na informácie a právo vyjadrovať sa zisteným skutočnostiam, správca dane sa touto zásadou v daňovej kontrole neriadil, čím porušil aj ust. § 45 ods. 1 písm. c/ Daňového poriadku - daňový

subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia. Na základe uvedeného je zrejmé, že správca dane porušil práva daňového subjektu pri výkone daňovej kontroly, pretože mu neposkytol žiadny priestor na uplatnenie svojich práv v čase daňovej kontroly. Takýto postup správcu dane je porušením ústavného práva na spravodlivý proces, ktorý zaručuje čl. 48 ods. 2 Ústavy SR všetkým fyzickým aj právnickým osobám. Mal za to, že na základe vyššie uvedených skutočností sa nemožno stotožniť s názorom súdu (str. 24 rozhodnutia), že táto námietka žalobcu je nedôvodná, pretože správca dane oboznámil konateľa žalobcu so všetkými zisteniami správcu dane, ktoré vyplývajú zo správneho spisu, pričom umožnil žalobcovi vyjadriť sa k nim. Opak je pravdou, žalovaný neumožnil žalobcovi vyjadriť sa ku skutočnostiam, ktoré mu oznámil dňa 07.11.2013, pretože ak by umožnil vyjadriť sa a predložiť alebo navrhnúť dôkazy, poskytol by žalobcovi lehotu podľa ust. § 27 ods. 1 Daňového poriadku nie kratšiu ako 8 dní. Taktiež mal za to, že nemožno súhlasiť s názorom súdu uvedenom na str. 24 rozsudku, že: „Keďže počas daňovej kontroly vykonávanej u žalobcu správcom dane nebolo vykonané zisťovanie prostredníctvom orgánov činných v trestnom konaní (zápisnice o výsluchu svedkov), čo vyplýva z administratívneho spisu, správca dane na týchto výpovediach ani nezaložil svoje rozhodnutie o nepriznaní odpočtu DPH, a preto táto námietka nemá vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí“. Nie je zrejmé ako súd dospel k tomuto názoru, pretože predmetné zápisnice správcu dane získal dňa 27.05.2013 listom č. 1100202/1/553473-254897/2013, t.j. v čase výkonu daňovej kontroly, čo mal súd zistiť z predloženého administratívneho spisu. Taktiež tvrdenie súdu, že na týchto výpovediach správca dane nezaložil svoje rozhodnutie, žalobca nepovažuje za dôvodné, pretože týmito informáciami sa správca dane zaoberá nepretržite na 17 stranách z 31 stranového rozhodnutia č. 9601403/5/31870002/2014/Kir. Zároveň pri rozhodovaní v prvom odvolacom konaní FR SR rozhodlo, že správca dane síce uviedol vyjadrenie svedkov na predmetnom výsluchu ČVS, avšak odôvodneniu chýba vyhodnotenie týchto dôkazov vo väzbe na skutkový stav zistený správcom dane, ako aj ním získané dôkazy; tento dôvod bol jedným z dvoch dôvodov, na základe ktorých odvolací orgán rozhodnutie zrušil. Z uvedeného jednoznačne vyplýva, že správny orgán svoje rozhodnutie založil aj na týchto dôkazoch.

Správca dane posledný úkon v daňovej kontrole vykonal dňa 25.06.2013, po tomto úkone správca dane už nevykonával žiadne úkony. V čase od 25.06.2013 správca dane disponoval všetkými relevantnými informáciami, s ktorými oboznámil žalobcu až dňa 07.11.2013. Správca dane na úkor práv žalobcu sa snažil zakryť svoju nečinnosť v daňovej kontrole, preto žalobcovi odoprel právo vyjadriť sa k zisteným skutočnostiam v priebehu daňovej kontroly. Ďalším dôkazom preukazujúcim, že počas daňovej kontroly boli porušené práva daňového subjektu je skutonosť, že Zápisnica o výsluchu svedka vykonaná policajnými orgánmi nebola zahrnutá medzi informácie, s ktorými správca dane oboznamoval daňový subjekt pred ukončením daňovej kontroly (dôkaz zápisnica č. 9601403/5/4975610/2013/DobI zo dňa 07.11.2013), a ktoré správca dane následne ako dôkaz uviedol v protokole o daňovej kontrole. Mal za to, že skutočnosti, ktoré sú uvedené v rozhodnutí Daňového úrad Banská Bystrica č. 9601403/5/211658/Kir zo dňa 05.05.2014 týkajúce sa informácií o výsluchu svedka ČVS sú rozsiahlejšie ako informácie, ktoré boli predtým uvedené v protokole, tieto informácie neboli uvedené ani v Zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 07.11.2013. Poukázal na to, že vyššie popísané skutočnosti sú dostatočnými dôvodmi, ktorými žalobca preukazuje porušenie svojich práv zo strany správcu dane v daňovom konaní. V neposlednom rade právo na informácie zaručuje fyzickým a právnickým osobám čl. 26 ods. 1 Ústavy SR.

Správca dane neuznal odpočítanie dane v celkovej sume 3.645,60 € z faktúr č. DF/230, DF/239 a DF/240 vystavených spoločnosťou KEVOLA a faktúr DF/220m, DF/235 a DF/241 vystavených spoločnosťou REK s.r.o. z dôvodu, že žalobca porušil ust. § 49 ods. 1, 2 a § 51 ods. 1 zákona o DPH v znení neskorších predpisov. Citoval ust. § 19 ods. 1, § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/, § 51 ods. 1 a § 43 ods. 5 zákona č. 222/2000 Z.z. o DPH. Uviedol, že s účinnosťou od 01.10.2012 bolo ustanovenie § 43 ods. 5 zákona o DPH novelizované nasledovne:

Platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4

a) kópiu faktúry,

b) dokladom o odoslaní tovaru, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ poštovým podnikom, alebo kópiou dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené odberateľom alebo osobou

ním poverenou prevzatie tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ osobou inou ako poštovým podnikom; ak platiteľ takú kópiu dokladu o preprave tovaru nemá, prevzatie tovaru v inom členskom štáte je povinný preukázať iným dokladom,

c) potvrdením o prijatí tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ alebo odberateľ; toto potvrdenie musí obsahovať

1. meno a priezvisko odberateľa alebo názov odberateľa a adresu jeho sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo adresu miesta, kde sa obvykle zdržiava,
2. množstvo a druh tovaru,
3. adresu miesta a dátum prevzatia tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, alebo adresu miesta a dátum skončenia prepravy, ak prepravu tovaru vykoná odberateľ,
4. meno a priezvisko vodiča pozemného motorového vozidla uvedené paličkovým písmom a jeho podpis,
5. evidenčné číslo pozemného motorového vozidla, ktorým sa uskutočnila preprava tovaru, a

d) inými dokladmi, najmä zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar, dokladom o platbe za prepravu tovaru.

Na základe výkladu ut supra pri tuzemských dodaniach tovarov zákon neukladá povinnosť dodávateľovi ani odberateľovi preukazovať dodávky dokladmi o preprave, túto povinnosť zákon ukladá iba pri oslobodených dodaniach tovarov do iných členských štátov podľa ust. § 43 citovaného zákona, toto ustanovenie bolo s účinnosťou od 01.10.2012 novelizované a podmienky preukazovania prepravy boli sprísnené, v prípade ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ alebo odberateľ je povinný uviesť okrem iného aj meno a priezvisko vodiča pozemného motorového vozidla paličkovým písmom a jeho podpis. Na toto ustanovenie zákona žalobca poukázal práve v súvislosti s tvrdením správcu dane, FR SR ako aj prvostupňového súdu, ktorí uvádzajú, že žalobca neunesol dôkazné bremeno práve z dôvodu, že nepreukázal skutočnosti o preprave tovaru a to meno vodiča, číslo občianskeho preukazu tejto osoby atď. Žiadny právny predpis neukladá daňovým subjektom takúto povinnosť pri preukazovaní vnútroštátnych dodávok tovarov. Tvrdenia správneho orgánu ako aj súdu v tejto časti sú v rozpore s ústavným právom SR. Žiadny vnútroštátny predpis ani medzinárodná zmluva, prípadne nariadenie vlády neukladajú daňovým subjektom povinnosť pri uplatnení práva na odpočítanie dane preukazovať prepravné doklady, resp. že neexistencia týchto dokladov alebo ich neúplnosť by mali byť prekážkou pri uplatnení tohto práva. Zákon o dani z pridanej hodnoty č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov takúto povinnosť neukladá a správny orgán neuznal právo na uplatnenie odpočítania dane práve podľa ust. §§ 49 a 51 citovaného zákona, ktorý žiadnu takúto podmienku neukladá. Dodací list nie je dokument, ktorý by zákon vyžadoval, tak ako je to pri faktúre. Ďalej ku skutočnosti, že dodacie listy alebo pri faktúrach, ktoré slúžia ako dodací list, nie je uvedený podpis osoby, ktorá tovar prevzala alebo pečiatka odberateľa, mal za to, že potvrdenie dodacieho listu - alebo faktúry odberateľom je dôležité pre stranu dodávateľa, u odberateľa je táto skutočnosť preukázaná tým, že dodací list alebo aj faktúru odberateľ prevzal a najmä príjemka na sklad, ktorá je dôkazom, že tovar bol na sklad prijatý, tzn. že k dodaniu tovaru došlo. Skladovú evidenciu správny orgán nepovažoval za dostatočný dôkaz o prijatí dodávky tovaru, práve skladová príjemka je účtovným dokladom podľa zákona § 10 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov. Podľa ods. 2 citovaného ustanovenia zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná vyhotoviť účtovný doklad bez zbytočného odkladu po zistení skutočnosti, ktorá sa ním preukazuje, a to tak, aby bolo možno určiť obsah každého jednotlivého účtovného prípadu spôsobom podľa § 8 ods. 5, tzn. príjemku pre príjem tovaru alebo materiálu na sklad. Právo na odpočet vzniká podľa vyššie citovaných ustanovení § 19 a § 49 zákona o dani z pridanej hodnoty v deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník, a to je v tomto prípade deň jeho naskladnenia. Preto správca dane mal vziať do úvahy, ak spochybňuje dodacie listy aj existujúce skladové príjemky a skladovú evidenciu a vyhodnotiť dôkazy v súlade s ust. § 3 ods. 3 Daňového poriadku, t.j. vyhodnotiť dôkazy jednotlivito a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom mal prihliadať na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Mal za to, že názor súdu na preukázanie povinností je nad rámec nielen zákonných povinností, ale aj nad rámec obvyklých obchodných zvyklostí.

Žalovaný ani súd nevzali do úvahy námietku žalobcu, uvedenú v odvolaní zo dňa 20.08.2014, že majoritná časť dodávok prijatých (okrem časti, ktorá bola spotrebovaná vo výrobe) od spoločnosti REK s.r.o. bola po spracovaní odpredaná podnikateľskému subjektu REK - U. G. v mesiaci október 2012 a

daň z týchto obchodov bola odvedená v príslušných zdaňovacích obdobiach r. 2012. FR SR sa s touto skutočnosťou vysporiadalo ako s účelovým tvrdením, pretože túto námietku daňový subjekt vzniesol až v odvolacom konaní dňa 20.08.2014 a nebola vznesená už v priebehu daňovej kontroly. Uvedené tvrdenie FR SR, s ktorým sa stotožnil aj súd považoval za neodôvodnené, pretože skutočnosti, ktoré boli uvedené v odvolaní sú jednoznačne overiteľné, tieto skutočnosti nastali v období r. 2012, pokladom overiteľnosti sú účtovné doklady, skladová evidencia, daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie 10/2012, evidencia záznamov vedených podľa § 70 zákona o DPH. V čase odvolania odvolací orgán bol oprávnený podľa ust. § 74 ods. 3 Daňového poriadku doplniť dokazovanie, odvolací orgán sa tak nerozhodol, len bez riadneho odôvodnenia tieto dôkazy označil za účelové. Daňový subjekt má právo predkladať dôkazy aj v odvolacom konaní a odvolací orgán je povinný sa zaoberať všetkými dôkazmi, ktoré daňový subjekt uvedie v odvolaní. Takéto konanie správneho orgánu je v rozpore s ústavným právom na spravodlivý proces.

Súd sa nestotožnil s námietkou žalobcu, že bolo porušené jeho právo klásť svedkom otázky podľa ust. § 45 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku. S uvedeným názorom nemožno súhlasiť. Zápisnicu o výsluchu svedka ČVS p. R., ktorú správca dane uviedol, nemôže byť použitá ako dôkaz podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, pretože tento výsluch nebol vykonaný v súlade s týmto zákonom. Výsluch svedka nebol vykonaný orgánmi štátnej správy v oblasti daní a poplatkov v zmysle zákona č. 479/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov, preto nemožno výsluch svedka považovať za dôkaz získaný podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku. Daňový subjekt nemohol využiť svoje právo klásť svedkovi otázky ustanovené § 45 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku. Táto svedecká výpoveď nebola vykonaná v súlade so zákonom o správe daní a preto na taký dôkaz nemožno prihliadať ako na zákonné dôkazy pri správe daní ako už bolo vyššie uvedené. Svedecká výpoveď bola vykonaná podľa Trestného poriadku, žalobca nebol účastníkom tohto konania, preto nemal v tomto konaní ani priznané právo klásť svedkom otázky, ktoré ako účastník daňového konania má priznané Daňovým poriadkom.

Rozhodnutie súdu a záver správcu dane o aplikácii rozsudkov európskeho súdneho dvora č. C-439/04 a C-440/04 sa rôznia. Súd uviedol, že: „V preskúmanom prípade sa nejedná ani o prípad, kedy by bolo možné aplikovať rozhodnutia ESD označené žalobcom v žalobe (C-354/03, C-355/03 a C-484/03, resp. C-439/04 a C-440/04)“. Na druhej strane správca dane uviedol opak: „Na daňovú kontrolu daňového subjektu PEROSA & KODEXI, s.r.o. na jej činnosti a deklarované dodávky tovaru možno jednoznačne aplikovať rozsudok Európskeho súdneho dvora č. C-439/04 Axel Kittel proti belgickému štátu zo dňa 6.6.2006, ako aj rozsudok Európskeho súdneho dvora č. C-440/04 Recolta Recycling SPRL, ktorý rozhodol a vyhlásil...“. Názor súdu a správneho orgánu na aplikáciu rozsudkov C-439/04 a C-440/04 na tento prípad sú protichodné, napriek skutočnosti, súd potvrdil rozhodnutia správneho orgánu.

V tejto súvislosti poukázal na skutočnosť, že súhlasí so správcou dane k aplikácii predmetných rozsudkov ESD č. C-439/04 a C-440/04, práve preto, že ako sám správca dane uviedol: „V prípade, že dodávka bola uskutočnená platiteľom dane, ktorý nevedel alebo nemohol vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu spáchaného predávajúcim, má sa smernica vykladať v tom zmysle, že bráni pravidlu vnútroštátneho práva, podľa ktorého zrušenie kúpnej zmluvy podľa vnútroštátneho občianskeho práva, ktoré postihuje túto zmluvu absolútnou neplatnosťou ako zmluvu, ktorá je v rozpore s verejným poriadkom pre nezákonný dôvod na strane predajcu, má za následok stratu práva na odpočet DPH zaplatenej týmto platiteľom dane. V tejto súvislosti je nepodstatná otázka, či táto neplatnosť vyplýva z podvodu vo vzťahu s DPH alebo z iných podvodov. Naopak, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že dodávka je uskutočnená pre platiteľa dane, ktorý vedel alebo musel vedieť, že svojou kúpou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, prináleží vnútroštátnemu súdu, aby odmietol priznanie práva na odpočet tomuto platiteľovi dane“. Správca dane spochybnil dodanie tovaru deklarovanými dodávateľmi, avšak správca dane nikdy počas celého konania nepreukázal skutočnosti o tom, že v prípade podvodu by žalobca o tejto skutočnosti vedel alebo musel vedieť. Na základe uvedeného, ak správca dane je toho názoru, že na tento prípad má sa aplikovať rozhodnutie ESD vo veci C-439/04 a C-440/04, potom správny orgán mal uznať právo na uplatnenie odpočítania dane v plnom rozsahu, pretože nikdy nebolo žalobcovi preukázané, že by o akomkoľvek podvode vedel alebo musel vedieť. Vo všetkých prípadoch bolo preukázané, že k dodaniu tovaru alebo služby došlo, ako aj správca dane uviedol, že existenciu dodávky nespochybňuje, spochybňuje len osobu dodávateľa v súvislosti s inými zistenými skutočnosťami, na ktoré však žalobca nemá žiadny dosah.

Správcovi dane k daňovej kontrole boli žalobcom predložené všetky relevantné daňové a účtovné

doklady, ktoré bol povinný v zmysle platnej legislatívy viesť ako aj doklady, ktoré sú v podnikateľskej praxi bežne zaužívané. Tvrdenie správcu dane, že daňový subjekt nepreukázal právo na odpočítanie dane je v rozpore so zákonom ako aj skutkovým stavom veci. Tvrdenie správcu dane, FR SR ako aj súdu, že žalobca si nespĺnil dôkaznú povinnosť je len formálnym tvrdením. V daňovej kontrole okrem dodávateľských a odberateľských faktúr boli predložené aj pokladničné doklady, bankové výpisy, dodacie listy, skladové karty, účtovné evidencie, záznamy pre daň z pridanej hodnoty. Na podporu tohto názoru uviedol rozhodnutie NS SR sp. zn. 3Sžf/1/2011: „Skutočnosti vymedzené v § 49 ods. 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení nemožno vyvodit' dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Tieto skutočnosti nemôžu tvoriť dôkazné bremeno daňového subjektu a ani nemôže z týchto skutočností daňový subjekt znášať dôkaznú núdzu. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), kde súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami“.

Žalobca na základe vyššie uvedených dôvodov sa nestotožňuje s právnym názorom súdu, že správca dane aj žalovaný vo veci postupovali v súlade so zákonom a pri preskúmaní podmienok pre žalobcom uplatnené odpočítanie DPH dostatočne zistili skutkový stav veci a vec aj správne posúdili, keď žalobcovi určili vlastnú daňovú povinnosť za príslušné zdaňovacie obdobie, že námietky uvedené v žalobe neodôvodňujú zrušenie napadnutého rozhodnutia a preskúmané rozhodnutie je v súlade so zákonom. Vyjadrenia súdu sú v niektorých vyššie popísaných prípadoch v rozpore s administratívnym spisom, ktorý mal byť správne orgánu predložený v súlade s O.s.p. Rozsudok súdu prvého stupňa žalobca žiadal zrušiť a vec vrátiť súdu na ďalšie konanie.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k dovolaniu žalobcu navrhol napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p.) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktorému predchádzalo a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania v zmysle § 250ja ods. 2 O.s.p. s tým, že termín verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk). Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 25. októbra 2018 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p.).

Predmetom súdneho prieskumu v danom prípade bolo posúdenie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného ako odvolacieho orgánu v predmetnej daňovej veci, ktorý v odvolacom konaní preskúmal rozhodnutie správcu dane, ktorým rozhodnutím bol žalobcovi nepriznaný nadmerný odpočet DPH v sume 7.787,63 € za zdaňovacie obdobie august 2012 a určená vlastnú daňovú povinnosť vo výške 504,42 €.

Podľa článku 1 veta prvá Ústavy Slovenskej republiky Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát.

Podľa článku 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

Princíp legality (zákonnosti) zakotvený v čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky znamená, že viazanosť štátu právom sa musí uplatňovať jednak v oblasti viazanosti štátu ústavou, ústavnými zákonmi a zákonmi ako aj v oblastiach ich vykonávania orgánmi, štátnej správy, ktoré musia zásadne postupovať len na základe zákonov a v ich medziach.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti poukazuje Najvyšší súd Slovenskej republiky na tú skutočnosť, že je

povinnosťou všetkých orgánov štátnej moci svojou činnosťou naplňať legitímne očakávanú predstavu jednotlivca o právnom štáte, ktorou neoddeliteľnou súčasťou je i právna istota, princípom právnej istoty v rozhodovacej činnosti súdov korešponduje potom i zásada rozhodovania súdov v obdobných veciach rovnakým spôsobom.

Podľa § 244 ods. 1 O.s.p. v správnom súdnictve preskúmavajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

Súd v intenciách § 244 ods. 1 O.s.p. preskúmava aj zákonnosť postupu správneho orgánu, ktorým sa vo všeobecnosti rozumie aktívna činnosť správneho orgánu podľa procesných i hmotnoprávných noriem, ktorou realizuje právomoc stanovenú zákonmi.

Podľa § 3 ods. 1 - 3 Daňového poriadku (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.

(2) 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 prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

(3) 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.

Podľa § 24 ods. 1-4 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.

(3) 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.

(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.

Podľa § 45 ods. 1, 2 zákona č. 563/2009 Z.z. daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo

a) na predloženie

1. písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly,

2. služobného preukazu zamestnanca správcu dane, okrem zamestnanca správcu dane, ktorým je obec,

b) byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami,

c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhnovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia,

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) vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim,

g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

(2) 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 v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, 2) a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,
- e) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia,
- f) umožňovať vstup do sídla, miesta podnikania kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom,
- g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla, miesta podnikania alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu, poskytnúť výpisy, alebo ich kópie,
- h) umožniť prístup k softvéru a informačno-komunikačným prostriedkom, ktoré daňový subjekt používa na prevádzkovanie podnikateľskej činnosti, a k výstupným dátam z týchto softvérov.

Podľa § 46 ods. 1-9 zákona č. 563/2009 Z.z., daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o daňovej kontrole.

(2) Ak sa vykonáva daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti, daňová kontrola je začatá v deň spísania zápisnice o začatí daňovej kontroly alebo v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, kontrolované zdaňovacie obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia.

(3) Správca dane je oprávnený začať daňovú kontrolu aj bez oznámenia podľa odseku 1, ak to ustanovuje osobitný predpis, 33) alebo ak o vykonanie daňovej kontroly požiadajú orgány činné v trestnom konaní alebo ak je dôvodné podozrenie, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené. V týchto prípadoch v deň začatia daňovej kontroly zamestnanec správcu dane spíše zápisnicu o začatí daňovej kontroly; v zápisnici o začatí daňovej kontroly musí byť uvedený deň začatia daňovej kontroly, miesto vykonávania daňovej kontroly, dôvod začatia daňovej kontroly, predmet daňovej kontroly a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie.

(4) Ak správca dane v priebehu daňovej kontroly zistí skutočnosti odôvodňujúce vykonanie daňovej kontroly aj iného zdaňovacieho obdobia alebo účtovného obdobia alebo inej dane, ktoré neboli uvedené v zápisnici o začatí daňovej kontroly alebo v oznámení o daňovej kontrole, správca dane je oprávnený rozšíriť výkon daňovej kontroly aj o iné zdaňovacie obdobie alebo účtovné obdobie alebo o inú daň; túto skutočnosť je správca dane povinný písomne oznámiť bez zbytočného odkladu kontrolovanému daňovému subjektu.

(5) Ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

(6) Prevzatie dokladov a iných vecí podľa § 45 ods. 2 písm. g/ potvrdí ktorýkoľvek zamestnanec správcu dane osobitne pri prevzatí. Zapožičané doklady a iné veci vráti správca dane kontrolovanému daňovému subjektu najneskôr do 30 dní od ukončenia daňovej kontroly; to neplatí, ak bola daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b/. V osobitne zložitých prípadoch, alebo ak je nevyhnutné

vykonať vonkajšiu expertízu, alebo zapožičané doklady a iné veci poskytnúť na účely trestného konania, môže túto lehotu druhostupňový orgán primerane predĺžiť, a to aj opakovane. O tejto skutočnosti správca dane písomne upovedomí kontrolovaný daňový subjekt.

(7) Ak daňový subjekt neumožní správcovi dane vrátiť zapožičané doklady v lehote ustanovenej v odseku 6, zašle správca dane daňovému subjektu výzvu na prevzatie dokladov. Ak si daňový subjekt neprevezme doklady do 30 dní od doručenia tejto výzvy, po uplynutí lehoty na vyrubenie dane alebo rozdielu dane, pri účtovnej dokumentácii po uplynutí doby na uchovanie dokladov ustanovenej osobitným predpisom, 2) je správca dane zapožičané doklady oprávnený zničiť.

(8) Zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b/ a c/. Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov 1)zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, 1)zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov 1)zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov 1)nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasieľa. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu. 36a)

(9) Daňová kontrola je ukončená dňom

a) doručenia protokolu podľa odseku 8,

b) doručenia oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok podľa § 48 ods. 2, alebo

c) zániku nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu. 36a)

(10) Lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61. Ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu, 36b) druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 mesiacov.

Podľa § 63 ods. 1-5 zákona č. 563/2009 Z.z. ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu 2)možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak.

(2) Rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis 1)neustanovuje inak.

(3) Ak tento zákon alebo osobitné predpisy 1)neustanovujú inak, rozhodnutie musí obsahovať

a) označenie orgánu, ktorý rozhodnutie vydal,

b) číslo a dátum rozhodnutia,

c) meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu fyzickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, alebo obchodné meno a sídlo právnickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, identifikačné číslo organizácie a identifikačné číslo daňového subjektu, ak mu bolo pridelené pri registrácii, alebo iný identifikátor pridelený správcom dane, ak fyzická osoba nemá povinnosť registrácie alebo nemá povinnosť evidencie podľa osobitného predpisu; 33)ak ide o zahraničnú fyzickú osobu dátum narodenia alebo iný údaj identifikujúci túto osobu a ak ide o zahraničnú právnickú osobu, ktorá nemá identifikačné číslo organizácie, použije sa iný údaj identifikujúci túto právnickú osobu,

d) výrok, ktorý obsahuje údaje podľa písmena c), rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, lehotu plnenia, ak sa ukladá povinnosť plniť, rozhodnutie o náhrade nákladov správy daní podľa § 12, a ak ide o peňažné plnenie, aj sumu a číslo účtu, na ktorý má byť suma zaplatená,

e) poučenie o mieste, lehote a forme podania odvolania s upozornením na prípadné vylúčenie odkladného účinku,

f) vlastnoručný podpis povereného zamestnanca finančného riaditeľstva alebo správcu dane, ktorým je daňový úrad alebo colný úrad, s uvedením jeho mena, priezviska a funkcie a odtlačok úradnej pečiatky, ak ide o správcu dane, ktorým je obec, podpis starostu obce alebo ním povereného zamestnanca obce s uvedením mena, priezviska starostu obce a odtlačok úradnej pečiatky; ak sa rozhodnutie doručuje elektronickými prostriedkami, vlastnoručný podpis a odtlačok úradnej pečiatky sa nahrádzajú kvalifikovaným elektronickým podpisom.

(4) Lehota plnenia podľa odseku 3 písm. d/ je 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia, ak tento zákon alebo osobitný predpis 1)neustanovuje inak.

(5) Rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vypořádanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

Podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

(6) Správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov 1)vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov. 1)

Podľa § 8 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH v znení účinnom k 30.09.2012 (ďalej len „zákon o DPH“) dodaním tovaru je

a) prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnuteľné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí,

b) dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy,

c) odovzdanie tovaru na základe nájomnej zmluvy, podľa ktorej sa vlastníctvo k predmetu nájomnej zmluvy nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky.

Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

Podľa § 49 ods. 1, 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.

(2) 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.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 71 ods. 1, 2 zákona o DPH pri každom dodaní tovaru a dodaní služby v tuzemsku pre zdaniteľnú osobu a pre právnickú osobu, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, je platiteľ povinný vyhotoviť faktúru. Platiteľ je povinný vyhotoviť faktúru aj v prípade, ak je platba prijatá pred dodaním tovaru a predtým, ako je poskytovanie služby skončené. Platiteľ vyhotoví faktúru najneskôr do 15 dní od vzniku

daňovej povinnosti. Ak v kalendárnom mesiaci vznikne platiteľovi daňová povinnosť prijatím jednej alebo viacerých platieb a zároveň aj dodaním tovaru alebo dodaním služby, na ktoré prijal jednu alebo viac platieb, môže platiteľ vyhotoviť jednu faktúru, a to najneskôr do 15 dní od vzniku poslednej daňovej povinnosti vzťahujúcej sa na toto dodanie tovaru alebo dodanie služby v tomto kalendárnom mesiaci. Platiteľ nie je povinný na účely dane vyhotoviť faktúru, ak ide o tovar alebo službu, ktorá je dodaná s oslobodením od dane podľa §§ 28 až 42.

(2) Faktúra musí obsahovať

- a) meno a adresu sídla, miesta podnikania, prípadne prevádzkarne platiteľa, ktorý dodáva tovar alebo službu, a jeho identifikačné číslo pre daň,
- b) meno a adresu sídla, miesta podnikania, prípadne prevádzkarne alebo bydliska príjemcu tovaru alebo služby a jeho identifikačné číslo pre daň, ak mu je pridelené,
- c) poradové číslo faktúry,
- d) dátum, keď bol tovar alebo služba dodaná, alebo dátum, keď bola platba podľa odseku 1 prijatá, ak tento dátum možno určiť a ak sa odlišuje od dátumu vyhotovenia faktúry,
- e) dátum vyhotovenia faktúry,
- f) množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby,
- g) základ dane, jednotkovú cenu bez dane a zľavy a rabaty, ak nie sú obsiahnuté v jednotkovej cene,
- h) uplatnenú sadzbu dane alebo údaj o oslobodení od dane,
- i) výšku dane spolu v eurách, ktorá sa má zaplatiť.

Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 Ústavy Slovenskej republiky. Keďže každé daňové konanie pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určaniu dane správcom dane môže odvolať, končí sa až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní odvolací daňový orgán. Z dôvodu ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti teda vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. To znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov.

Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos z dane ako príjmu rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení dane iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, lebo ktorou uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecné záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne ako aj procesné), ktoré sú podľa § 1 zákona č. 1/1993 o Zbierke zákonov SR zverejnené v Zbierke zákonov.

Predmetom konania pred daňovými orgánmi bolo preverenie splnenia podmienok nároku na odpočet dane podľa § 49 zákona o DPH vo výške žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet DPH v sume 7.787,63 € za zdaňovacie obdobie august 2012 z prijatých faktúr vyhotovených spoločnosťou REK s.r.o. a KEVOLA, s.r.o.

Daň z pridanej hodnoty je súčasťou ceny, a preto je ňou zdaňovaný predaj tovaru a služieb v každej fáze výroby a distribúcie okrem oslobodených transakcií. Platiteľ si môže od dane, ktorú má odvieť štátu z vykonaného obratu, odpočítať daň, ktorú mu pri nákupe tovarov a služieb účtoval iný platiteľ ako súčasť ceny. Uvedený princíp sa však uplatní iba vtedy, ak platiteľ preukáže, že deklarovaný tovar nadobudol od konkrétneho platiteľa dane z pridanej hodnoty a že mu daň z pridanej hodnoty aj v cene tovaru zaplatil. (Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 23.11.2016, sp. zn. 3Sžf/104/2015, publikovaný v Zbierka stanovísk NS a súdov SR 4/2017).

Reálne plnenie samo osebe nezakladá právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Pri uplatnení práva na odpočítanie dane je platiteľ úspešný, keď splní zákonné podmienky uvedené v § 51 ods. 1 zákona č.

222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. (Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 29.01.2014, sp. zn. 2Sžf/21/2013).

Podobne aj v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/52/2010 z 21.09.2011 Najvyšší súd vyslovil nasledujúce závery: „Z dikcie § 49 ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže odpočítať DPH, pričom základná podmienka je, aby išlo o tovary, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom DPH. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia sponchybnujú žalobcovo tvrdenie o tom, že predmetný tovar bol dodaný dodávateľom uvedeným na faktúre“.

Najvyšší súd Slovenskej republiky opakovane zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu, ktorý zodpovedá aj za to, že vo svojom účtovníctve má doklady vystavené v súlade s § 71 ods. 1, 2 zákona o DPH. Iba faktúra, ktorá má náležitosti ustanovenia § 71 ods. 1, 2 zákona o DPH a reálnosť preukázania dodania tovaru alebo služby na ne uvedeným dodávateľom je relevantným dokladom, na uplatnenie si prípadného odpočtu DPH. Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie daní preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok spočíva jednak v ich formálnej deklarácii, predložením dokladov s predpísaným obsahom, pričom doklady musia mať navyše povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade ako právna skutočnosť aj preukázané.

Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia z ktorého vyplýva, že: „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, a § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si zo zákonom stanovených 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 zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu v skutočnosti 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“. Odvolací súd s poukazom na § 29 ods. 8 zákona o správe daní pripomína, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia spočíva predovšetkým na daňovom subjekte. Uvedená podmienka zákona korešponduje aj s cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorým je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania práva (pozri najmä rozsudky z 29.04.2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C7/02, Zb. s- I-5337, bod 76, ako aj z 21.02.2006, Halifax, a i., C-255/02, Zb. s. I. 1609, bod 71).

Odvolací súd z obsahu administratívneho spisu zistil skutkový stav, tak ako bol podrobne opísaný v rozsudku krajského súdu a preto naň, v celom rozsahu odkazuje a nebude zistenia opakovať.

Zo skutkových zistení nesporne vyplýva, že správca dane v danom prípade určil daň v súlade s hmotnoprávnymi predpismi (§ 19 ods. 1, § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH) a pri výkone daňovej kontroly procesne postupoval v súlade s § 3 ods. 1, 2, 3, 6 a 7, § 24 ods. 1-4 a 7 ako aj § 44 ods. 1, § 45 ods. 1, 2, § 47, § 63 ods. 1, 2, 3 a 5 a § 68 ods. 5-6 Daňového poriadku (zákona č. 563/2009 Z.z.).

Najvyšší súd Slovenskej republiky po vyhodnotení odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu v zmysle § 219 ods. 2 O.s.p. nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov vo veci samej, spolu so správnym poukazom na právnu úpravu vzťahujúcu sa k

predmetu konania, uvedených v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Odvolací súd považuje právne posúdenie preskúmvanej veci krajským súdom za správne a v súlade so zákonom a v celom rozsahu sa s ním stotožňuje.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v posudzovanej veci zistil, že odvolanie žalobcu neobsahuje žiadne nové právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Na zdôraznenie argumentácie najvyšší súd uvádza, že odvolacie dôvody žalobcu, ktoré sú zhrnuté vyššie nepovažuje za relevantné a to z týchto dôvodov:

Odvolacia námietka žalobcu, že prvostupňové rozhodnutie súdu je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, je nedôvodná. Prvostupňový súd sa vysporiadal so žalobnými námietkami žalobcu riadne a v celom rozsahu. Z odôvodnenia rozhodnutia jasne vyplýva, prečo, z akých dôvodov bola žaloba žalobcu postupom podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietnutá, keď napokon bolo konštatované, že žalobca v konaní pred správcom dane a žalovaným neunesol dôkazné bremeno ohľadne nároku na odpočet DPH z vyššie uvedených faktúr za zdaňovacie obdobie august 2012 za dodávku tovaru od obchodnej spoločnosti REK s.r.o. a KEVOLA, s.r.o.

Nedôvodná je tiež odvolacia námietka žalobcu, že zo strany správnych orgánov bola porušená zásada súčinnosti vyjadrená v § 3 ods. 2 Daňového poriadku, nakoľko z obsahu administratívneho spisu vyplýva (uvedené konštatoval aj prvostupňový súd), že správca dane poskytol žalobcovi všetky potrebné poučenia, vrátane povinnosti predkladať dôkazy a to už pri začatí daňovej kontroly, ako aj v jej priebehu pri jednotlivých úkonoch správcu dane. V rámci tejto námietky namietol, že žalobcovi správca dane neposkytol tzv. reálne právo vyjadriť sa k zisteným skutočnostiam nakoľko začal výkon daňovej kontroly dňa 19.11.2012 a dňa 07.11.2013 žalobcu oboznámil s výsledkami daňovej kontroly. Odvolací súd uvádza, že aj táto námietka nie je dôvodná, nakoľko z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že žalobca sa v rámci daňovej kontroly zúčastňoval na úkonoch správcu dane, ako napr. na výsluchu svedka U. G. dňa 24.06.2013 a žalobca na tomto pojednávaní nevzniesol žiadne návrhy na vykonanie dokazovania, nemal námietky k obsahu zápisnice. Odvolacia námietka žalobcu (rovnako aj žalobná námietka žalobcu) a to porušenie ustanovenia § 45 ods. 1 písm. c/ Daňového poriadku, rovnako ako prvostupňovým súdom odvolacím súdom je vyhodnotená ako nedôvodná, nakoľko z predloženého administratívneho spisu vyplynulo, že správca dane žalobcu o práve i povinnosti predkladať dôkazy, opakovane poučoval, vyzval ho na predloženie všetkých listín a dôkazov avšak žalobca toto právo nevyužil. Ani podľa názoru odvolacieho súdu neboli porušené práva daňového subjektu pri výkone daňovej kontroly, konateľ žalobcu bol zúčastnený ústneho pojednávania pred správcom dane dňa 07.11.2013, čo vyplýva zo zápisnice o ústnom pojednávaní, pričom bol podrobne zo strany správcu dane oboznámený s predmetom pojednávania, ktorým bol výkon daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2012 vrátane oboznámenia kontrolovaného daňového subjektu s preukázanými kontrolnými zisteniami a vyjadreniami kontrolovaného daňového subjektu k nim. V závere konateľ žalobcu uviedol, že nemá návrhy alebo námietky smerujúce proti obsahu zápisnice.

Pokiaľ žalobca namietal, že mu správca dane neumožnil sa vyjadriť k skutočnostiam, ktoré mu oznámil dňa 07.11.2013, z uvedenej zápisnice vyplýva, že konateľ žalobcu nemal k predmetnej veci žiadne návrhy alebo pripomienky. Z obsahu administratívneho spisu ďalej vyplynulo, že následne bol vyhotovený dňa 07.11.2013 protokol z daňovej kontroly pod č. 9601403/5/4975623/2013/DOBI pričom tento bol v súlade § 46 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z.z. zaslaný na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2012 žalobcovi, tento mal priestor vyjadriť sa v lehote 15 pracovných dní od doručenia výzvy k protokolu a tiež v tejto lehote mal možnosť označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Žalobca, ako je zrejmé aj z obsahu administratívneho spisu sa k protokolu z daňovej kontroly písomne vyjadril, avšak aj odvolací súd v zhode s prvostupňovým súdom konštatuje, že ani v stanovenej lehote nedoložil žiadne listiny ani neoznačil žiadne dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia o dodávke tovaru od spoločnosti REK s.r.o. a KEROSA, s.r.o. Rovnako odvolací súd poukazuje na to, že dňa 23.01.2014 bolo vykonané ústne pojednávanie so žalobcom, pričom z obsahu zápisnice z

pojednávania vyplynulo, že pojednávanie bolo za účelom prerokovania pripomienok k predloženému protokolu, pričom je v nej konštatované, že návrhy alebo námietky proti obsahu zápisnice zo strany žalobcu neboli, pričom zápisnicu žalobca podpísal. Ani podľa názoru odvolacieho súdu z uvedeného nevyplýva, že by postupom správcu dane žalobcovi boli upreté práva stanovené Daňovým poriadkom a to zákonom č. 563/2009 Z.z.

K ďalšej odvolacej námietke žalobcu v ktorej nesúhlasí so záverom prvostupňového súdu, že počas daňovej kontroly vykonávanej u žalobcu správcou dane nebolo vykonávané zisťovanie prostredníctvom orgánov činných v trestnom konaní, že správca dane na týchto výpovediach ani nezaložil svoje rozhodnutie o nepriznaní odpočtu DPH aj túto vyhodnotil odvolací súd ako nedôvodnú s poukazom na § 24 ods. 2 Daňového poriadku, podľa ktorého správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie nie je pritom viazaný iba na návrhmi daňových subjektov. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku 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 ohliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektami a doklady k nim. Odvolací súd na margo veci udáva, že ustanovenie § 24 ods. 4 Daňového poriadku nevyklučuje, aby správca dane v rámci zisťovania skutkového stavu prihliadol okrem iných aj na dôkazy získané v trestnom konaní (v danom prípade zápisnice o výsluchu svedkov poskytnuté PPZ - zápisnica o výsluchu svedka R. R., ktoré vykonalo Prezídium policajného zboru, úradu boja proti organizovanej kriminalite, odbor stred Banská Bystrica) pričom je zrejmé, že prvostupňový súd v odôvodnení rozhodnutia konštatoval, že z obsahu administratívneho spisu nevyplýva, že by tieto zistenia - výsluchy vo vzťahu k svedkovi R. vykonal správca dane a tieto ani neboli podkladom na záver, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok stanovených zákonom o DPH na odpočet DPH. Odvolací súd sa stotožňuje s názorom prvostupňového súdu, že tieto boli uvedené len z dôvodu, že navyše osvedčovali správcou dane zistené skutočnosti a vyhodnotenie dôkazov, resp. závery vyvedené z dôkazov získaných správcou dane. Je nesporné, z obsahu protokolu z daňovej kontroly, že pre účely daňovej kontroly boli získané informácie a kópie dokumentov ktoré boli poskytnuté z PPZ, NAKA, FP-ST expozitúra stred Banská Bystrica a súčasťou protokolu bola aj zápisnica o výsluchu svedka ČVS: PPZ-236/BOK-ST-2012-R. R. zo dňa 23.11.2012. Pričom správne prvostupňový súd vyhodnotil, že aj táto výpoveď bola v konaní použitá ako podporná. Odvolacia námietka žalobcu, že zápisnica o výsluchu svedka vykonaná policajnými orgánmi nebola zahrnutá medzi informácie s ktorými správca dane oboznamoval daňový subjekt pred ukončením daňovej kontroly dňa 07.11.2013 je nedôvodná, nakoľko táto bola uvedená v protokole o daňovej kontrole. Žalobca mal reálnu možnosť sa aj k tejto výpovedi reálne vyjadriť, nakoľko mu bol zaslaný Protokol z daňovej kontroly na vyjadrenie. Žalobcovi bol poskytnutý v priebehu daňovej kontroly aj reálny priestor na oboznámenie sa s vecou a s výsledkami zistení správcu dane.

Nedôvodná je aj odvolacia námietka žalobcu, že zo žiadneho ust. zákona o DPH pri tuzemských dodaniach nevyplýva povinnosť preukazovať dodanie tovaru dokladmi o preprave, nakoľko táto povinnosť vyplýva iba pri oslobodených dodaniach tovarov do iných členských štátov s poukazom na § 43 zákona o DPH s tým, že správca dane a ani žalovaný nikde neodkazujú na uvedené ust. zákona, poukazovali len príkladmo, akým spôsobom na základe akých dôkazov je možné preukázať dodávku tovarov od konkrétneho dodávateľa, okrem predložených faktúr. 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 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 deklarovaneho na sporných 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, že fakturovaný tovar bol dodaný žalobcovi

spoločnosťou REK s.r.o. Prvostupňový súd, resp. aj správne orgány podrobne zdôvodnili, prečo predložené doklady zo strany žalobcu boli považované za účelové a tiež výpoveď samotného konateľa žalobcu bola vyhodnotená ako všeobecná a nekonkrétna ohľadne realizácie obchodov s dodávateľom REK s.r.o., ktorý okolnosti realizácie predmetnej dodávky uvádzal v priebehu daňovej kontroly inak, ako následne v priebehu daňového konania, preto potom logicky boli dodatočne doložené doklady zo strany správcu dane a aj žalovaného vyhodnotené ako účelové a takéto vyhodnotenie dôkazov je aj podľa odvolacieho súdu v súlade so zásadami logického uvažovania najmä aj vo vzťahu k zisteniam z výpovede svedka G. ako bývalého konateľa spoločnosti REK s.r.o., ktorý uvádzal len všeobecné údaje k predmetu realizovaného obchodu, ktoré neboli podložené žiadnymi listinnými dôkazmi aj v súvislosti so zistením, že predmetná spoločnosť dodávateľa žalobcu REK s.r.o. nepodala daňové priznanie k DPH, DPH neuhradila a nepredložila správcovi dane žiadne doklady s odôvodnením, že tieto zhoreli pri požiari.

Správca dane aj žalovaný pri vydávaní svojich rozhodnutí vychádzali z toho, že žalobca nepreukázal nadobudnutie tovarov od spoločnosti REK s.r.o. a KEVOLA, s.r.o., teda od svojho dodávateľa uvedeného na faktúre a neunesol dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, je právom platiteľa dane (§ 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z.), ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Úlohou správcu daní nie je preukazovať existenciu daňovej transakcie ale overovať či ju daňový subjekt preukázal a deklaroval správne, aby mohla byť uznaná žalobcovi a či daňovníkovi vzniklo právo na odpočítanie dane (rozhodnutie Najvyššieho súdu SR pod sp. zn 8Sžf/66/2015 zo dňa 25.01.2018).

Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustanovená na judikatúre vnútroštátnych súdov a na základe judikatúry súdneho dvora Európskej únie. Odvolací súd dáva do pozornosti aj uznesenie Ústavného súdu SR č. k. I. ÚS 269/2014-13 zo dňa 04.06.2014 v ktorom konštatoval, že dôkazné bremeno pri dokazovaní v daňovom konaní vo väčšej miere spočíva na daňovom subjekte. Správca dane preukazuje najmä existenciu skutočností rozhodujúcich pre určenie výšky dane, daňový subjekt preukazuje pravdivosť údajov uvedených v daňovom priznaní a iných podaní, dokladov a výpovedí ovplyvňujúcich priebeh daňového konania. V tejto súvislosti je potrebné tiež zohľadniť skutočnosť, že aj zo zákona o DPH vyplývajú pre daňové subjekty prísnejšie podmienky pre preukázanie nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty, ako to je u iných daní, a to najmä z dôvodu zložitosti a náročnosti daňovej kontroly v týchto prípadoch.

Odvolací súd nespochybňuje skutočnosť že každá obchodná spoločnosť si slobodne vyberá svojich obchodných partnerov, pričom nezodpovedá za činnosť svojho obchodného partnera, za vedenie jeho účtovnej a inej evidencie. Na druhej strane žalobca ako platiteľ DPH pri uplatňovaní práva na odpočet dane zodpovedá za preukázanie existencie svojho nároku. Bolo nesporne povinnosťou žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočet DPH. Samotná existencia faktúry nepostačuje. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočet DPH z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniiteľné obchody boli reálne uskutočnené a to práve osobou uvedenou na faktúre. Žalobca mal pri tom dostatočný priestor na to, aby už v rámci daňovej kontroly uviedol všetky rozhodné skutočnosti a navrhol vykonať dôkazy, ktoré by podporili skutkový záver o uskutočnení zdaniiteľného plnenia. Tento priestor mal taktiež v odvolacom konaní pred žalovaným. Správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať na čo najúplnejšie zistenie potrebných skutočností, vykonal rozsiahle dokazovanie. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je aj v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH.

Vo vzťahu k odvolacím námietkam žalobcu, že žalovaný ani súd nevzali do úvahy námietku žalobcu, že časť dodávok (okrem časti, ktorá bola spotrebovaná o výrobe) od spoločnosti REK s.r.o. bola po spracovaní odpredaná subjektu REK - U. G. a že žalovaný v tomto smere nedoplnil dokazovanie, odvolací súd udáva, že súd v konaní podľa druhej hlavy piatej časti O.s.p. - § 247 a nasl. O.s.p. je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby (§ 250h ods. 1 O.s.p. a § 250b ods. 1 O.s.p.), ktoré žalobca môže rozšíriť v lehote do 2 mesiacov od doručenia rozhodnutia žalovaného. Z obsahu podanej žaloby a ani neskôr v zákonom stanovenej 2 mesačnej lehote namietanie tejto skutočnosti zo strany žalobcu ani

nevyplýva. Aj napriek uvedenému odvolací súd zistil, že z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného je zrejmé, že žalovaný sa aj s touto námietkou žalobcu riadne vysporiadal, pričom poukazoval na diametrálne odlišné vyjadrenia žalobcu v súvislosti s dodaným tovarom od spoločnosti REK s.r.o. (pôvodne žalobca tvrdil, že z dodaného tovaru od spoločnosti REK s.r.o. zhotovil výrobky, ktoré následne predal, neskôr už tvrdil, že z dodaného materiálu vyseletoval vhodný materiál a že zvyšok tovaru následne odpredal dodávateľovi), uvedené skutočnosti aj podľa názoru odvolacieho súdu zo strany žalovaného vo svetle uvádzaných skutočností boli správne vyhodnotenú ako účelové.

Žalobca v odvolaní tiež namietal porušenie ust. § 74 ods. 3 Daňového poriadku, keď žalovaný v odôvodnení rozhodnutia uvádzal skutočnosti týkajúce sa spoločnosti KEVOLA s.r.o., že v rozhodnutí žalovaného ide o nové skutočnosti s ktorými mal byť žalobca pred vydaním rozhodnutia žalovaného oboznámený. Uvedená námietka rovnako ako predchádzajúca nebola vznesená žalobcom v dvojmesačnej lehote podľa § 250h ods. 1 a § 250b ods. 1 O.s.p., preto na tieto dôvody už ani odvolací súd nemôže prihliadnuť. Odvolací súd tiež uvádza, že správne orgány nezaložili svoje rozhodnutia na uvádzaných skutočnostiach vo vzťahu k týmto spoločnostiam, podstatným v prejednávanej veci bolo, že žalobca nepreukázal v priebehu konania pred správcou dane a žalovaným, že dodaný tovar od spoločnosti REK s.r.o. a KEVOLA, s.r.o. uvedený na špecifikovaných faktúrach bol dodaný dodávateľom uvedeným na faktúre.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na vyššie uvedené konštatuje, že žalobca v odvolaní neuviedol také námietky, ktorými by spochybnil správnosť záverov krajského súdu o zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného, krajský súd sa so všetkým žalobnými námietkami zrozumiteľným a presvedčivým spôsobom vysporiadal, a preto napadnutý rozsudok ako vecne správny podľa § 250j ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil. Krajský súd podrobne zdôvodnil, že žalobca nepredložil relevantné dôkazy, ktorými by dodanie tovaru dodávateľom deklarovaným na faktúre - REK s.r.o. a KEVOLA, s.r.o. preukázal. Taktiež podľa názoru súdu sa dostatočne aj venoval námietkam žalobcu ohľadne vyhodnotenia dôkazov zo strany správcu dane a žalovaného, ktoré aj podľa názoru odvolacieho súdu boli správne vyhodnotenú ako účelové s tam uvedených dôvodov.

O trovách odvolacieho konania rozhodol odvolací súd s poukazom na § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 246c veta prvá O.s.p. a § 224 ods. 1 O.s.p. v súlade s ustanovením § 142 ods. 1 O.s.p. tak, že v odvolacom konaní neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal.

Podľa § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z., Správny súdny poriadok, odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov. V tomto prípade začalo odvolacie konanie pred 01.07.2016, Najvyšší súd Slovenskej republiky preto procesne postupoval podľa ustanovení O.s.p.

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 01.05.2011).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.