

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/10/2016
Identifikačné číslo spisu: 7015200104
Dátum vydania rozhodnutia: 26.02.2019
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:7015200104.2

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: M&J CONSULTING, s.r.o., IČO: 36 476 137, 056 01 Gelnica, Hlavná č. 146, právne zastúpeného advokátskou kanceláriou Gorej legal, s.r.o. advokátska kancelária so sídlom Krmanova 14, 040 01 Košice proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného č. 1100303/1/507737/2014/5309 zo dňa 20. novembra 2014, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/10/2015-53 zo dňa 19. mája 2016, jednohlasne, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/10/2015-53 zo dňa 19. mája 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 Košiciach podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100303/1/507737/2014/5309 zo dňa 20.11.2014 (ďalej len „druhostupňové rozhodnutie“, „napadnuté rozhodnutie“, „preskúmané rozhodnutie“), ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 9812401/5/3650385/2014/Dam zo dňa 29.07.2014, (ďalej len „prvostupňový správny orgán“), ktorým bol žalobcovi podľa ustanovenia § 68 ods.5 zák. č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej iba „Daňový poriadok“) určený rozdiel na daní z pridanej hodnoty v sume 100.550,74 € za zdaňovacie obdobie jún 2011.

Krajský súd v napadnutom rozsudku uviedol, že sa stotožňuje s názorom správcu dane a žalovaného, že splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočítanie dane nespočíva len v predložení dokladov s predpísaným obsahom. Faktúry musia jednoznačne preukazovať všetky znaky vyžadovanej skutočnosti - objekt, subjekt i právnu skutočnosť a ako dôkaz môžu byť použiteľné len vtedy, ak údaje,

ktoré sú v nich uvedené pravdivo odrážajú skutočnosť.

Ďalej krajský súd uviedol, že v rámci daňovej kontroly a daňového konania boli vykonané dôsledné šetrenia a rozsiahle dokazovania výsluchom svedkov, listinnými dôkazmi, dožiadaniami za účelom preverenia získania dôkazov o fakturovaných zdaniteľných obchodoch z dôvodu, že obchodné transakcie nie je možné preukazovať iba formálne predložením faktúr, zmlúv ale ako už bolo povedané, predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia. V prípade pochybností je povinnosťou daňového subjektu preukazovať realnosť deklarovaného plnenia.

Podľa krajského súdu v preskúvanom prípade správca dane zo získaných informácií k jednotlivým obchodným transakciám medzi spoločnosťou BLENF, s.r.o., a žalobcom nadobudol pochybnosti o pravdivosti a hodnovernosti predložených dokladov a vyjadrení žalobcu, ktorý tieto pochybnosti neodstránil a preto ich správca dane neuznal za relevantné.

Podľa krajského súdu správca dane neuznal žalobcom uplatnené právo na odpočítanie dane v sume 100.550,74 eur z faktúr od dodávateľa obchodnej spoločnosti BLENF, s.r.o., a to faktúra č. 2011048 za služby spojené s výberom generálneho dodávateľa stavieb fotovoltaických elektrární podľa zmluvy o obchodnej spolupráci uzavretej dňa 19.09.2010. Podľa tejto zmluvy mala spoločnosť BLENF, s.r.o. poskytnúť odbornú marketingovú organizačnú a technickú spoluprácu pri výbere technológií pre objednávateľa pri výbere generálneho dodávateľa stavieb fotovoltaických elektrární, ktoré majú byť postavené na území Slovenskej republiky. Z dôkazov získaných daňovou kontrolou bolo zistené, že táto faktúra sa vzťahuje k fotovoltaickej elektrárni 1303-1 Poľana I., ktorej investorom bola spoločnosť ARB TRADE, s.r.o., generálnym dodávateľom spoločnosť RAAT-VILL Kft. A sprostredkovateľom bola spoločnosť JJML, s.r.o. Služby spojené s výberom generálneho dodávateľa mal dodať žalobca prostredníctvom spoločnosti BLENF, s.r.o. Preverkou u investora stavby bolo zistené, že generálny dodávateľ bol vybraný na základe referencií, ktoré spĺňali všetky kritériá požadované investorom a ďalej bolo tiež zistené, že spoločnosť ARB TRADE nikdy nespoločnosťou BLENF, s.r.o., ani so spoločnosťou JJML, s.r.o. Konateľ spoločnosti BLENF, s.r.o. nevedel na ústnom pojednávaní dostatočne na kvalifikovaným spôsobom objasniť generálneho dodávateľa stavieb a nepredložil o svojej činnosti žiadne doklady s odôvodnením, že tieto boli odovzdané konateľovi spoločnosti GMD INVEST s.r.o., ktorá je právnym nástupcom spoločnosti BLENF, s.r.o. Konateľom tejto spoločnosti, ktorá má sídlo na území Maďarska, sa správcovi dane nepodarilo skontaktovať, keďže podľa informácií z maďarskej daňovej správy je v súčasnej dobe konateľ nezamestnaný, a na adrese, ktorá je uvedená v obchodnom registri, nebýva.

Konateľ spoločnosť BLENF, s.r.o. tvrdil, že nevyberal potenciálneho generálneho dodávateľa, ale vykonával celý rad činností, ktoré sú popísané v bode 2.2. zmluvy. K týmto činnostiam ani konateľ spoločnosti BLENF, s.r.o., ani zástupca žalobcu nepredložili žiadne konkrétne údaje. Naopak, správca dane ďalším preverovaním zistil, že investor ešte v apríli 2010 požiadal príslušný stavebný úrad o vydanie stavebného povolenia a prílohu žiadosti o vydanie stavebného povolenia tvorila projektová dokumentácia, ktorú vypracovala spoločnosť Vadium s.r.o. Prešov a vyjadrenia stanoviska a súhlasy od rôznych orgánov a inštitúcií, tak ako to vyplýva z ustanovení stavebného zákona. O záver správcu dane, že zmluva uzavretá medzi žalobcom a spoločnosť BLENF, s.r.o. dňa 19.09.2010 nemá z toho dôvodu žiadne opodstatnenie, je podľa názoru súdu správna. Rovnako aj zmluva o sprostredkovaní výberu potenciálneho generálneho dodávateľa vzhľadom na časovú postupnosť ich uzatvárania medzi žalobcom a spoločnosťou BLENF (19.09.2010), spoločnosťou JJML, s.r.o. a žalobcom dňa 02.09.2010, a spoločnosťou JJML, s.r.o. a RAAT-VILL Kft. dňa 02.11.2010 je nelogická. Navyše, investor stavby neuzavrel žiadnu zmluvu so sprostredkovateľom, ktorý by mu mal nájsť generálneho dodávateľa. Na základe týchto dôkazov záver správcu dane, že spoločnosť BLENF, s.r.o. nedodala služby v zmysle ustanovenia § 9 zákona o DPH a nevznikla jej daňová povinnosť z titulu dodania služby, je správny. Žalobcovi tak nevzniklo právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods.1 zákona o DPH, pretože nepredložil žiadny dôkaz o tom, že zdaniteľné obchody fakturované predmetnou faktúrou, sa uskutočnili takým spôsobom, ako je to uvedené na predmetnej faktúre v čase a obchodnou spoločnosťou uvedenej na tejto faktúre. Správca dane hodnotil dôkazy v súlade s ustanovením § 3 ods.3 Daňového poriadku, a

námietky žalobcu v tomto smere sú neopodstatnené.

Predmetom fakturácie faktúry č. 2011055 boli fotovoltaické panely s dátumom prevzatia 11.05.2000. Ani v tomto prípade žalobca nepredložil žiadny dôkaz o tom, že preverované zdaniteľné obchody uskutočnila spoločnosť BLENF, s.r.o. a tvrdenia žalobcu, konateľa spoločnosti BLENF, s.r.o. neboli podložené žiadnymi dôkazmi. Dôkazy, ktoré žalobca predložil správcovi dane o preprave fotovoltaických panelov, boli správcovi dane vyvrátené údajmi poskytnutými Národnou dopravnou spoločnosťou, a.s. Doklady, ktoré predložil žalobca ohľadne prepravy panelov, bolo spochybnené ďalšími dôkazmi, a to výpoveďou svedka Michala Nováka, ktorý uviedol, že preprava bola vykonaná iným motorovým vozidlom ako bolo uvedené v záznamoch v prevádzke motorového vozidla. Výpoveď svedka Nováka bola vyvrátená výpismi z mýtného systému. Žalobca dodanie panelov dokazoval fotodokumentáciou a reklamačnými protokolmi, ale tieto dôkazy nedokazujú, že ide o práve tie panely, ktoré boli fakturované spoločnosťou BLENF, s.r.o. faktúrou č. 2011055, ktorých pôvod ani nebol preukázaný. Faktúra nebola spoločnosti BLENF, s.r.o. uhradená, a ani deklarovaný odberateľ panelov JJML, s.r.o. neuhradil faktúru č. 111000015, ktorou žalobca fakturoval panely v rovnakom množstve ako mu boli dodané. Správca dane na základe vykonaných dôkazov, ktoré podrobne sú uvedené v napadnutom rozhodnutí, ako aj v protokole o daňovej kontrole, dospel k záveru, že spoločnosť BLENF, s.r.o. nedodala žalobcovi tovar, a preto nevznikla jej daňová povinnosť z titulu dodania tovaru, a žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie podľa § 49 ods.1 a 2 zákona o DPH. Hodnotenie dôkazov správca uskutočnil v súlade s § 3 ods.3 Daňového poriadku a dôkazy hodnotil jednotlivo, i vo vzájomnej súvislosti.

Predmetom fakturácie vo faktúre č. 2011068 bolo dodanie služieb a stavebné práce na stavby priemyselný areál Hanušovce na základe zmluvy o dielo uzavretej medzi žalobcom ako objednávateľom a zhotoviteľom BLENF, s.r.o. dňa 30.04.2011. Fakturovaná suma 130.372,18 eur pozostávala z fakturácie týchto služieb: rekonštrukcia strechy, oceľových konštrukcií a výstuž podláh, čistenie areálu, rekonštrukcia oplotenia, búracie a čistiace práce - presun hmôt v množstve 2575 ton, búracie a čistiace práce, klampiarske práce a koordinačná činnosť a logistika. Stavebné práce, na ktoré sa vzťahuje stavebný zákon, boli stavebníkovi spoločnosti RETOP s.r.o. Košice povolené až v decembri 2011. Spoločnosť BLENF, s.r.o. však fakturovala tieto práce s dátumom dodania 30.06.2011. Ďalšie činnosti, ktoré sa mohli uskutočňovať až po vydaní stavebného povolenia, ktoré boli vydané v stavebnom konaní. Stavebné povolenia však boli podľa zistenia správcu dane vydané až v máji 2012 a v januári 2013. Povolenie na uskutočnenie búracích prác bolo vydané až 03.06.2013, pričom tieto práce sa mohli vykonať iba podľa vopred vyhotoveného technologického postupu. Vlastníkom areálu, kde sa mali stavebné práce vykonávať, je spoločnosť RETOP s.r.o. Košice, ktorá vlastnícke právo k nehnuteľnostiam nadobudla kúpnu zmluvou z 05.10.2011 uzavretou so spoločnosťou Mäsoprodukt Bardejov, s.r.o. V čase, keď sa fakturované práce mali uskutočňovať, bolo vlastníkom areálu spoločnosť Mäsoprodukt Bardejov, s.r.o., ktorého konateľ JE.š uviedol, že spoločnosť neprenajímala areál spoločnosti RETOP s.r.o., a ani nedala žiadny písomný súhlas na výkon stavebných prác. Spoločnosť RETOP s.r.o. ohlásila stavebné úpravy a udržiavacie práce stavebnému úradu až 29.11.2011 a žiadosti o vydanie v roku 2012 a 2013. V dokazovaní, ktoré vykonal správca dane, nepotvrdilo, že stavebné práce fakturované predmetnou faktúrou boli vykonané v zdaňovacom období júl 2011 spoločnosťou BLENF, s.r.o. Správca dane zistil vykonaným dokazovaním, že stavebné a rekonštrukčné práce a búracie práce boli uskutočnené v inom období a námietka žalobcu, že stavebné konanie sa mohlo uskutočniť aj dodatočne, je neopodstatnená, pretože z listinných dôkazov nachádzajúcich sa v spise nevyplýva, že by v danom prípade išlo o dodatočné povolenie stavby podľa § 88 ods.1 písm. b) stavebného zákona.

Pokiaľ išlo o hodnotenie výpovede svedka -konateľa spoločnosti BLENF, s.r.o., ktorý mal byť dodávateľom stavebných prác, krajský súd uviedol, že hodnotenie vykonané správcovi dane je správne a zodpovedá logickému mysleniu. Tento svedok totiž najprv tvrdil, že práce boli vykonané vlastnými zamestnancami dohodármi, ktorých nevedel konkretizovať, a napriek rozsahu fakturovaných prác nevedel sa k nim konkrétne vyjadriť. Skutočnosti, ktoré svedok potom následne doplnil v písomnej výpovedi, však nie sú takého charakteru, ktoré by odstránili pochybnosti o tom, že práce boli vykonané

tak, ako je to deklarované. Dôkazy, ktoré nazhromaždil správca dane, svedčia o tom, že v čase, kedy sa mali podľa predmetnej faktúry stavebné práce uskutočniť, žiadna stavba neexistovala. Z toho dôvodu nebolo potrebné ani vypočítavať svedka U. V., konateľa spoločnosti RETOP, s.r.o., ktorý je súčasne aj konateľom spoločnosti JJML, s.r.o., ktorá bola objednávateľom prác na stavbu rekonštrukcie bývalého areálu Poľnonákup Hanušovce a uzavrela so žalobcom zmluvu o dielo zo dňa 27.04.2011 na stavbu rekonštrukcie bývalého areálu Poľnonákup Hanušovce. Žalobca túto zákazku mal realizovať formou subdodávky prostredníctvom spoločnosti BLENF, s.r.o. Konateľ tejto spoločnosti sa k uskutočneným zdaniteľným obchodom nevyjadril konkrétne a jednoznačne, a keďže nebolo možné v tejto spoločnosti preveriť účtovníctvo, doklady vyhotovené spoločnosťou BLENF, s.r.o. nie je možné považovať za vierohodné.

Krajský súd vo vzťahu k namietanému vyhodnoteniu zisteného skutkového stavu a k námietke neprimeraného prenosu dôkazného bremena na žalobcu poukázal na to, že podmienky uvedené v § 49 ods.1 a 2 písm. a) a v § 51 ods.1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a nárok na odpočet sa viaže na jej bezpodmienečné splnenie. Zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužívateľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré zákon stanovil. Pokiaľ platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, resp. že služby boli reálne dodané, a to práce osobou ako platiteľom DPH uvedenou na faktúre, ktorá si zároveň voči odberateľom uplatňuje DPH. Úlohou správcu dane je dôsledné skúmanie reálnosti obchodov a odpočtov, pretože často dochádza k prepojeniu subjektov, a tým k znepríhľadneniu aktivity s cieľom získavania nadmerných odpočtov.

V tejto súvislosti krajský súd poukázal na právne závery Najvyššieho súdu SR uvedené v rozsudku 23.06.2010 sp. zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR z 23.02.2011 č.k. III. ÚS 78/2011-17, z ktorého vyplýva: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods.8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods.2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH (je iniciátorom odpočítania DPH), 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 DPH uznaný ako oprávnený“.

Podľa krajského súdu odpočítanie dane teda nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods.2 zákona o DPH), ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustálená judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie.

Ďalej krajský súd uviedol, že z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 3 ods.3, 2 Daňového poriadku s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, vykonal rozsiahle dokazovanie. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Správca dane a žalovaný vo veci postupovali v súlade so zákonom, správne zistili skutkový stav, vec správne právne posúdili, aj súd je toho názoru, že transakcie deklarované účtovnými dokladmi na strane dodávateľa i odberateľa nenesú znaky základných obchodných princípov a podporujú správnosť názoru správcu dane o fiktívnosti obchodov. Žalobca v žalobe v podstate ničím relevantným nespochybnil závery správcu dane, ktorý nevychádzal z dokladov predložených žalobcom, ale vykonal dokazovanie smerujúce k prevereniu a získaniu dôkazov o fakturovaných zdaniteľných obchodov, keďže samotná existencia faktúry vyhotovenej platiteľom dane, na ktorej je uvedená DPH, ešte nezakladá právo na odpočítanie dane. Tak, ako to konštatoval žalovaný vo svojom rozhodnutí, aj súd uvádza, že technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne bolo poskytnuté. Hodnotenie dôkazov

neznamená mechanické preberanie informácií, alebo bezvýhradné akceptovanie dokladov, či údajov v nich uvedených, ako faktov. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný. Výsledky dokazovania, aj podľa názoru súdu vedú k záveru, že žalobca nepreukázal zákonné predpoklady na odpočítanie dane. Žalovaný sa vo svojom rozhodnutí vysporiadal dôsledne odvolacou námietkou žalobcu, a tieto závery žalovaného súd považuje za správne. Odvolacie námietky sú totožné s námietkami, ktoré uviedol žalobca. Žalobca v žalobe neuviedol žiadne námietky, ktoré by spochybnili alebo vyvrátili závery správcu dane a žalovaného uvedené v prvostupňovom a druhostupňovom rozhodnutí. Preto z uvedených dôvodov súd žalobu podľa § 250j ods.1 O.s.p. zamietol a neúspešnému žalobcovi súd nepriznal právo na náhradu trov konania vzhľadom na to, že žalobca nebol v konaní úspešný (§ 250k ods.1 O.s.p.).

Proti tomuto rozsudku v zákonom stanovenej lehote podal odvolanie žalobca, ktorý namietal, že konanie má inú vadu, ktorá mohla mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci, a že rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci s poukazom na § 205 ods. 2 písm. b/ a f/ O.s.p.

Žalobca namietal absolútnu nedostatočnosť odôvodnenia napádaného rozhodnutia, ktorá je v prevažujúcej judikatúre všeobecných súdov označovaná za tzv. inú vadu konania a v menšinovej judikatúre za odňatie možnosti konať pred súdom podľa ustanovenia § 221 odsek 1 písm. f) OSP. Poukázal na to, že je pravdou, že odôvodnenie napádaného rozhodnutia je rozpísané na 33 stranách, avšak vlastné odôvodnenie súdu prvého stupňa (mimo zhrnutia obsahu podaní a prednesov účastníkov a citácie právnych predpisov) sa začína až na 28. strane. V záverečnej časti odôvodnenia napádaného rozhodnutia súd prvého stupňa len nekriticky prevzal argumentáciu žalovaného a správcu dane a na záver odôvodnenia len stroho skonštatoval bezvadnosť administratívneho rozhodnutia žalovaného, bezvadnosť jeho procesného postupu ako aj jeho úvah. Z odôvodnenia napádaného rozhodnutia však nie je vôbec zrejmé, akými úvahami sa súd prvého stupňa riadil, prečo námietky žalobcu považoval za nedôvodné a už vôbec nie je možné predmetné odôvodnenie považovať za presvedčivé v zmysle ustanovenia § 157 odsek 2 OSP.

Podľa žalobcu sa súd prvého stupňa absolútne nedostatočne vysporiadal s jednotlivými (konkrétnymi) námietkami žalobcu nachádzajúcimi sa v žalobe. Vo svojej žalobe žalobca podrobne vysvetlil, prečo postup a úvahy žalovaného a správcu dane považuje za nesprávne, nemajúce podklad vo vykonaných dôkazoch a zakladajúce sa výlučne na domnienkach a nepreukázaných dohadoch správcu dane a žalovaného.

Podľa žalobcu vlastné odôvodnenie napádaného rozhodnutia súdu prvého stupňa sa pre žalobcu javí byť iba kompilátom tvrdení žalovaného a správcu dane v ich nezákonných rozhodnutiach. Namietané odôvodnenie napádaného rozhodnutia tak znemožňuje žalobcovi rozvinúť jeho obranu proti napádanému rozhodnutiu, pretože mu neumožňuje zistiť, v čom spočíva súdom prvého stupňa tvrdená nedôvodnosť žaloby žalobcu.

Žalobca ďalej uviedol, že si je vedomý skutočnosti, že skutkový stav skúmaných zdaniteľných plnení nie je jednoduchý, avšak skutková zložitosť prípadu (zdaniteľných plnení) neodôvodňuje taký postup súdu prvého stupňa, v ktorom rezignuje na poskytnutie presvedčivého odôvodnenia svojho rozhodnutia a zvolí si „jednoduchšiu“ cestu stručného potvrdenia správnosti tvrdení žalovaného, resp. správcu dane.

Vo vzťahu k odpočtu dane z dodávateľskej faktúry č. 2011048 žalobca uviedol, že súd prvého stupňa nekriticky prevzal celú argumentáciu žalovaného a správcu dane o tom, že spoločnosť BLENF s.r.o. nemohla uskutočniť činnosti vyúčtované faktúrou č. 2011048. Krajský súd nielenže neakceptoval žiadnu zo žalobných námietok žalobcu uvedených v bodoch 6 až 9 žaloby, ale tieto žalobné námietky ani nevyhodnotil. Obsah odôvodnenia napádaného rozhodnutia tak neumožňuje zistiť, prečo súd prvého stupňa tieto žalobné námietky neakceptoval. Žalobca z dôvodu hospodárnosti konania odkázal na svoje žalobné námietky, ktorých nevyhodnotenie zo strany súdu prvého stupňa namietal, konkrétne na jej body 6 až 9.

Vo vzťahu k odpočtu dane z dodávateľskej faktúry č. 2011055 žalobca v odvolaní uviedol, že aj tu krajský súd nekriticky prevzal celú argumentáciu žalovaného a správcu dane o tom, že spoločnosť BLENF s.r.o. nemohla dodať žalobcovi fotovoltaické panely. Súd prvého stupňa nielenže neakceptoval žiadnu zo žalobných námietok žalobcu uvedených v bodoch 12 až 17 žaloby, ale tieto žalobné námietky ani nevyhodnotil. Aj v tomto prípade obsah odôvodnenia napádaného rozhodnutia neumožňuje zistiť, prečo súd prvého stupňa žalobné námietky neakceptoval. Žalobca taktiež odkázal na svoje žalobné námietky, konkrétne na jej body 12 až 17.

Taktiež žalobca uviedol, že na tomto mieste nie je možné akceptovať ani záver súdu prvého stupňa o tom, že žalobca údajne nepreukázal, že solárne panely dodané spoločnosťou BLENF, s.r.o., sú práve tie, ktorých dodávku preukazoval fotodokumentáciou, realizovanou prepravou a reklamačnými protokolmi. Podľa názoru žalobcu, súd prvého stupňa tu maximalizáciu dôkazného bremena daňového subjektu doviedol do absurdného rozsahu. V situácii, kedy žalobca tvrdí a preukazuje, že fotovoltaické panely, ktorých existencia zo strany správcu dane nebola spochybnená, mu dodala spoločnosť BLENF, s.r.o., tvrdia to aj všetci svedkovia priamo alebo nepriamo participujúci na zdaniteľnom plnení (dodávateľ, prepravca), nejstávajú žiadne iné solárne panely, s ktorými by mohli byť zameniteľné tie, ktorých dodávka bok skúmaná správcom dane a žalovaným, je absurdné požadovať ďalšie dôkazy po žalobcovi, pokiaľ o ich povahe nemá žalobca, správca dane, ani žalovaný žiadnu predstavu.

Vo vzťahu k odpočtu dane z dodávateľskej faktúry č. 2011068 žalobca uviedol, že krajský súd nekriticky prevzal celú argumentáciu žalovaného a správcu dane o tom, že spoločnosť BLENF s.r.o. nemohla dodať žalobcovi tam uvedené služby a stavebné práce. Súd prvého stupňa nielenže neakceptoval žiadnu zo žalobných námietok žalobcu uvedených v bodoch 20 až 25 žaloby, ale tieto žalobné námietky ani nevyhodnotil, resp. obsah odôvodnenia napádaného rozhodnutia neumožňuje zistiť, prečo ich súd prvého stupňa neakceptoval.

Vo vzťahu k všetkým skúmaným zdaniteľným plneniam žalobca pre zdôraznenie nesprávneho postupu súdu prvého stupňa uvádza, že sa vo svojich vyjadreniach adresovaných správcovi dane ako aj vo svojom odvolaní adresovanom žalovanému a napokon aj vo svojej žalobe, detailne vysporiadal so všetkými tvrdzeniami pochybnosťami na strane správcu dane a žalovaného. Zároveň v priebehu daňovej kontroly a nadväzujúceho vyrubovacieho konania boli odstránené aj všetky tvrdené nezrovnalosti týkajúce sa okolností dodávky zdaniteľných plnení, uzatvárania zmlúv, prepravy, vydania stavebných povolení a pod. Jedna vec je, pokiaľ daňový subjekt na preukázanie svojich tvrdení nepredloží žiadne dôkazy. Iná vec však je pokiaľ daňový subjekt dôkazy predloží, ale správcovi dane sa ich množstvo a povaha javia ako nedostatočné za účelom vyvrátenia jeho (nijak nepreukázaných) domnienok. Nie je totiž možné dôkazmi vyvrátiť nepreukázané domnienky a predstavy správcu dane, ktoré nemajú podklad vo vykonaných dôkazoch. Nie je tiež možné preukázať neexistenciu javu, ktorý nejstúva, ale správca dane je o jeho existencii presvedčený (a navyše nemá o ňom dôkaz).

Nemožnosť preveriť doklady spoločnosti BLENF, s.r.o. Porušenie zásady úzkej súčinnosti Námietky k priebehu vyrubovacieho konania.

Ako vyplýva z odôvodnenia napádaného rozhodnutia, súd prvého stupňa sa vôbec nezaoberal žalobnými námietkami uvedenými v bodoch 26 až 28 žaloby žalobcu, 29 až 32 žaloby žalobcu a 39 až 41 žaloby žalobcu.

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. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 31. mája 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 určený rozdiel na DPH v sume 100.550,74 € za zdaňovacie obdobie jún 2011.

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 (zákonosti) 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 preskúmajú 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 prieťahov 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 § 63 ods. 1 až 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, vysporiadanie 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) vykázat' 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 30.9.2012 (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 hnutelné 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, 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 zachovávaní 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.

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. novembra 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. januára 2014, sp. zn. 2Sžf/21/2013).

Podobne aj v rozsudku sp. zn. 2Sžf/52/2010 z 21.9.2011 Najvyšší súd vyslovil nasledujúce závery: „Z dôvodu § 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 sponchybujú 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 23.6.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.2.2011, 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. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C7/02, Zb. s- I-5337, bod 76, ako aj z 21. februára 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 odchýlil 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.

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 jún 2011.

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 4.6.2014 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.

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 relevantnými 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 a 2 O.s.p. potvrdil. Krajský súd podrobne zdôvodnil, že žalobca nepredložil relevantné dôkazy, ktorými by dodanie tovaru a služieb spornými faktúrami riadne preukázal.

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 1.7.2016, najvyšší súd 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 1.5.2011).

Poučenie:

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