

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžf/65/2016
Identifikačné číslo spisu: 1014201915
Dátum vydania rozhodnutia: 24.08.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Jarmila Urbancová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:1014201915.2

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Petry Příbelskej, PhD., v právnej veci žalobcu: žalobcu: A. K. Industry, s.r.o. so sídlom Medveďovej 10, 851 04 Bratislava, IČO: 35766794, zastúpený advokátkou: JUDr. Ivanou Zmekovou, so sídlom AK Zámocká 18, 811 01 Bratislava, IČO: 42254396, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, vo veci preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/405914/2014/5060 zo 16. septembra 2014, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 5S/248/2014-76 z 12. apríla 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 5S/248/2014-76 z 12. apríla 2016 p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) napadnutým rozsudkom postupom podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/405914/2014/5060 zo 16. septembra 2014, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane alebo DÚ Bratislava“) č. 9104405/5/1959479/2014/Fri zo 16. mája 2014 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie správcu dane“), ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane vo výške 100 922,75 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2007. O trovách konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobcovi ich náhradu nepriznal.

2. Krajský súd po preskúmaní veci v intenciách žalobných dôvodov dospel k záveru totožnému so záverom správnych orgánov a konštatoval, že neboli zistené žiadne porušenia zásad daňového konania, pričom daňové orgány vykonali riadne dokazovanie a žalovaný prihliadol na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo, a preto námietky uvedené v žalobe neodôvodňujú zrušenie napadnutého rozhodnutia.

3. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že krajský súd mal z obsahu administratívneho spisu žalovaného, ako aj správcu dane za preukázané, že žalobca, ktorý si v danom prípade uplatnil odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry č. FA20071102 z 02.11.2007 prijatej od spoločnosti AMX, s.r.o., Hámor 17, Polomka, IČO: 36042765, DIČ: 2020069172 za nákup rezných doštičiek v celkovej výške 19 042 496,62 Sk, z toho 19% DPH vo výške 3 040 398,62 Sk, v procese vyrubovacieho konania nepreukázal nákup rezných doštičiek od spoločnosti AMX, s.r.o. Krajský súd sa v plnom rozsahu stotožnil s právnym názorom žalovaného, že v danom prípade sa jedná len o formálnu obchodnú transakciu a z faktúry uplatnený odpočet dane z pridanej hodnoty žalobcovi nesvedčí. Na základe uvedeného krajský súd konštatoval, že žalobca uplatnením práva na odpočítanie dane z prijatej faktúry za deklarované dodanie rezných doštičiek porušil ustanovenie § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), keďže mu daňová povinnosť z deklarovaného zdaniteľného plnenia nevznikla a v nadväznosti na uvedené bolo porušené aj ustanovenie § 51 zákona o DPH, keďže platiteľ si takéto právo uplatnil neoprávnene a v nadväznosti na § 19, podľa ktorého daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru alebo služby.

4. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie z dôvodov podľa § 205 ods. 2 písm. d/ a f/ OSP a domáhal sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie prvostupňového orgánu zruší v celom rozsahu a vec žalovanému vráti na ďalšie konanie; zároveň si uplatnil trovy konania. Krajskému súdu vytýkal, že sa v odôvodnení svojho rozhodnutia vôbec nevysporiadal s argumentáciou žalobcu a relevantne nezdôvodnil závery svojho rozhodnutia, na základe čoho žalobca považoval rozhodnutie krajského súdu za nepreskúmateľné a arbitrárne. Závery súdu sú podľa žalobcu v logickom rozpore a vychádzajú z nesprávnej interpretácie tvrdení žalobcu. V odvolaní namietal, že žalovaný prekročil rámec dôkaznej povinnosti, ktorú na žalobcu neoprávnene preniesol, rovnako na žalobcu neoprávnene preniesol aj zodpovednosť za porušovanie povinností zo strany iného daňového subjektu a vytýkal mu nedostatky, ktoré žalobca nevedel a nemohol ovplyvniť (fakturácia medzi spoločnosťou AMX, s.r.o. a R. U. - JOPE, okolnosti obchodu medzi týmito subjektmi). Tak ako správca dane, ani žalovaný tieto závery svojho rozhodnutia náležite nezdôvodnil a žalovaný rovnako neriešil ani rozpory, ktoré vyplynuli z výsledkov dokazovania, tu odkazujúc na rozpor svedeckej výpovede p. F. s listinnými dôkazmi a výpoveďou svedka R. U.. Podľa názoru žalobcu žalovaný nedoplnil kontrolné zistenia správcu dane, hoci doplnenie dokazovania v smere ako bolo uvedené v jeho odvolaní bolo potrebné a žalobcom namietané chyby prvostupňového konania neodstránil, pričom takéto doplnenie alebo odstránenie chýb neuložil ani správcovi dane a teda konal v rozpore s ustanovením § 74 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“). Žalobca ďalej namietal, že žalovaný i správca dane svojím postupom a rozhodnutím porušili aj základné zásady daňového konania uvedené v § 3 ods. 1, 2, 3 ako aj § 24 ods. 2 daňového poriadku, pričom už samotné porušenie základných zásad daňového konania, na ktoré poukázal v odvolaní, bolo dôvodom na zrušenie rozhodnutia správcu dane, čo však žalovaný neučinil. Uviedol, že rozhodnutie žalovaného tak z dôvodu absencie i náležitého zdôvodnenia trpí vadou nepreskúmateľnosti, je arbitrárne a v niektorých častiach až zmätočné. Nesúhlasil so záverom žalovaného, že neunesol dôkazné bremeno a naopak tvrdil, že dostatočným spôsobom preukázal svoje tvrdenia, ku všetkým skutočnostiam, ktoré v priebehu konania vyšli najavo sa dostatočným spôsobom vyjadril, avšak správca dane jeho vyjadreniam, argumentom a predloženým dôkazom nevenoval náležitú pozornosť. Tak napr. úplne odignoroval svedeckú výpoveď R. U., aj predložené listinné dôkazy, najmä doklady o preprave tovaru mimo územie EÚ a kúpnu zmluvu uzavretú medzi R. U. - JOPE a AMX, s.r.o. z 02.11.2007, ako aj preberací protokol k nej. Žalobca už v odvolaní tvrdil, že správca dane vykonal dokazovanie nedostatočne a že nerešpektoval pokyny odvolacieho orgánu - Daňového riaditeľstva SR v zmysle rozhodnutia č. I/222/2426-122907/2011/991031-r z 28.11.2011. Žalobca v odvolaní rovnako zdôraznil, že správca dane trval na svojich záveroch, že dodanie tovaru daňovému subjektu spoločnosťou AMX, s.r.o. a jeho následný predaj a vývoz mimo územia EÚ odberateľovi ASLA INVESTMENT CO; nie je preukázaný. Správca dane dokonca neuznal ani dodanie tovaru od R. U. - JOPE pre AMX, s.r.o., hoci listinné dôkazy k tomu boli predložené a dodanie tovaru bolo potvrdené samotnou výpoveďou svedka R. U.. Tieto závery správcu dane si osvojil aj žalovaný. Namietal ďalej, že žalovaný v odvolaní uvedené námietky ohľadom postupu správcu dane a nedostatkov jeho rozhodnutia

nevzal do úvahy a nezaoberal sa nimi, pričom tento svoj postup ani náležite nezdôvodnil, resp. zdôvodnil len vo všeobecnej rovine. Nadobudnutie tovaru od spoločnosti AMX, s.r.o. jednoznačne vyplýva z predložených listinných dôkazov, a to kúpnej zmluvy z 02.11.2007, preberacieho protokolu, dodacieho listu, faktúry č. FA20071102, písomného svedectva H. F., konateľa spoločnosti AMX, s.r.o. pre účely správy daní z 21.12.2007, na ktorom je podpis H. F. notársky osvedčený. Dodanie tovaru spoločnosťou AMX, s.r.o. daňovému subjektu potvrdil aj svedok R. U., ktorý zabezpečoval dopravu tovaru a ktorý zároveň pod obchodným menom R. U. - JOPE predmetný tovar spoločnosti AMX, s.r.o. dodal (listinné dôkazy - kúpna zmluva medzi R. U. - JOPE a AMX, s.r.o. zo dňa 02.11.2007, ako aj preberací protokol), čo bolo predložené konateľkou daňového subjektu a čo je zachytené v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 05.05.2014. Vzhľadom na skutočnosť, že pri dokazovaní došlo k rozporu medzi svedeckou výpoveďou svedka p. F. a svedeckou výpoveďou svedka p. R. U., pričom svedecká výpoveď p. U. je podporená aj listinnými dôkazmi, mal správca dane tento rozpor v ďalšom dokazovaní odstraňovať, avšak toto neučinil a bez ďalšieho si osvojil len stanovisko svedka p. F.. Vychádzajúc z uvedeného a s odkazom aj na vykonané dokazovanie má žalobca za to, že bez akýchkoľvek pochybností bolo preukázané, že predmetný tovar existoval a že bol prepravený mimo územie EÚ, ďalej že daňový subjekt má nárok na nadmerný odpočet dane z faktúry č. FA20071102.

5. Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhol napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť, plne sa stotožniac s právnym názorom krajského súdu uvedeným v odôvodnení napadnutého rozsudku. S poukazom na to, že sa jedná o identické námietky, ktoré už boli uvedené v odvolaní a žalobe, zotrval na svojom stanovisku, ktoré uviedol vo vyjadrení k žalobe. Žalovaný poukazyval na to, že správca dane vo vyrubovacom konaní preveroval okolnosti nadobudnutia tovaru od spoločnosti AMX, s.r.o. preverovaním jeho prepravy, odovzdania, skladovania a úhrady faktúry, preveroval ako žalobca naložil s tovarom, ktorý mal od spoločnosti AMX s.r.o. kúpiť, okolnosti dodania tovaru odberateľom jeho prepravy na územie tretích štátov a úhrady faktúr. Uviedol ďalej, že v tomto konaní žalobca neposkytol správcovi dane ako daňový subjekt žiadne ďalšie dôkazy a so všetkými zisteniami bol riadne oboznámený, až následne bolo vo veci vydané rozhodnutie. Záverom dodal, že výsledkom všetkých šetrení nebolo preukázané, že rezné doštičky boli skutočne dodané žalobcovi spoločnosťou AMX s.r.o. tak, ako je to deklarované na faktúre č. FA20071102 z 02.11.2007 a následne ani vývoz uvedenej komodity do tretieho štátu, konkrétne pre odberateľa ASLA INVESTMENT CO. Správca dane v záujme zistenia skutkového stavu preveroval aj prepravu uvedenej komodity, pričom ani táto nebola preukázaná tak, ako je zdokumentované v rozhodnutí správcu dane i žalovaného.

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

7. Podľa § 491 ods. 1 zákona NR SR č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“), ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti OSP. pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

8. Podľa § 492 ods. 2 SSP odvolacie konania podľa piatej časti OSP začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

9. V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 OSP).

10. Z obsahu administratívneho spisu Najvyšší súd Slovenskej republiky zistil skutkový stav tak, ako ho podrobne uviedol v napadnutom rozsudku krajský súd, jeho dôvody považuje za úplné, a presvedčivé (§ 157 ods. 2 OSP), reagujúce na všetky námietky žalobcu, preto pre účastníkov konania známe fakty a skutočnosti nebude nadbytočne opakovať a len v stručnosti z neho vyberá nasledovné.

11. Z pripojeného administratívneho spisu mal aj najvyšší súd za preukázané, že správca dane vykonal u platiteľa dane z pridanej hodnoty spoločnosti A.K. Industry, s.r.o., t.j. žalobcu, opakovanú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2007. O výsledku kontroly vyhotovil protokol č. 604/321/123066/2011/Fri z 18.07.2011 a Dodatok č. 1 k protokolu z 15.08.2011, ktoré boli daňovému subjektu doručené a s týmto boli prerokované 18.08.2011. Správca dane na základe výsledkov zistených pri kontrole vydal 25.08.2011 pôvodne podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov dodatočný platobný výmer č. 604/230/141781/11/KoDa, ktorý bol na odvolanie daňového subjektu Daňovým riaditeľstvom SR ako odvolacím orgánom rozhodnutím z 28.11.2011 č. I/222/2426-122907/2011/990131-r zrušený a vec bola vrátená správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie, v ktorom správca dane bol zaviazaný preveriť nezrovnalosti týkajúce sa nákupu a následného predaja tovaru, spôsobu prepravy a následného uskladnenia nakúpeného tovaru v tuzemsku a preveriť všetky skutočnosti týkajúce sa deklarovaného vývozu mimo územia Európskeho spoločenstva. Po vrátení veci správca dane začal vyrubovacie konanie za zdaňovacie obdobie november 2007, v ktorom preveroval nezrovnalosti týkajúce sa nákupu a následného predaja tovaru rezných doštičiek v zdaňovacom období november 2007, a to preverovaním spôsobu prepravy a následného uskladnenia nakupovaného tovaru v tuzemsku, preveroval skutočnosti týkajúce sa deklarovaného vývozu tovaru mimo územia Európskeho spoločenstva (kto kedy a akým spôsobom vykonal prepravu do tretieho štátu) a okrem nových zistení využil aj pôvodné zistenia z výkonu kontroly za zdaňovacie obdobie november 2007. Po preverení a zistení relevantných skutočností správca dane oboznámil daňový subjekt a k uvedeným zisteniam spísal zápisnicu z ústneho pojednávania č. 91104405/5/1594513/2014/Fri z 24.04.2014. Konateľka žalobcu p. Y. sa k zisteniam vyjadrila v tom zmysle, že s nimi nesúhlasí. Správcovi dane ale neuviedla žiadne nové skutočnosti a nepredložila ani žiadne iné doklady a dôkazy, a preto správca dane pristúpil k vydaniu rozhodnutia. Následne 05.05.2014 sa konateľka žalobcu dostavila k správcovi dane, pričom mu predložila doklady - kúpnu zmluvu z 02.11.2007 (predávajúci R. U. - JOPE a kupujúci AMX, s.r.o.), preberací protokol z 15.11.2007 (odovzdávajúci R. U. a preberajúci AMX, s.r.o.) a faktúru č. 5122007 z 05.12.2007 s dňom vzniku daňovej povinnosti 05.12.2007 s tým, že tieto doklady získala priamo od P. U.. Správca dane na základe zistených skutočností v rámci kontroly a vyrubovacieho konania následne potom dňa 16.05.2014 vydal rozhodnutie č. 9104405/5/1959479/2014/Fri, ktorým vyrubil daňovému subjektu A. K. Industry s.r.o. rozdiel dane v sume 100 922,75 € za zdaňovacie obdobie november 2007 s odôvodnením, že vykonaným dokazovaním v rámci opakovanej kontroly a aj v procese vyrubovacieho konania sa nepreukázalo, že rezné doštičky boli v skutočnosti dodané spoločnosťou AMX, s.r.o. tak, ako je uvedené na faktúre č. FA20071102 z 02.11.2007, čo má osvedčiť nasledovné: predovšetkým konateľ spoločnosti AMX, s.r.o. p. F. poprel dodanie predmetných rezných doštičiek spoločnosti SFINGA Produciou, s.r.o. (teraz A. K. Industry, s.r.o. - žalobca), uviedol, že nepozná p. Y. ani JUDr. X. (vtedajšieho splnomocneného zástupcu spoločnosti žalobcu), nie si je vedomý, že by podpísal list „písomné svedectvo pre účely správy daní z 21.12.2007, ktoré boli predložené správcovi dane žalobcom, ktorého fotokópia mu zároveň bola daná k nahliadnutiu a ani ho nepodpisoval, nebol u žiadneho notára overovať podpis, nepamätá si čo bolo uvedené v písomnom svedectve, lebo ho nepodpísal. V priebehu vyrubovacieho konania správca dane zaslal menovanému predvolanie, ktoré sa vrátilo správcovi dane s reláciou doručovateľa adresát neznámy. Spoločnosť AMX, s.r.o. je od 08.06.2013 zrušená bez likvidácie. Predmetné rezné doštičky podľa vyjadrenia p. Y. mal prepraviť od spoločnosti AMX, s.r.o. P. U., ktorý bol vypočutý cez dožiadanie Daňového úradu Trnava, pobočka Galanta, 24.07.2013, pričom za daňový subjekt sa nikto na výsluch svedka nedostavil. Na základe opatrení prijatých na tomto pojednávaní svedok predložil 14.08.2013 účtovné a daňové doklady a účtovnú evidenciu za rok 2007. Dňa 14.08.2013 sa dostavil na Daňový úrad, pobočka Galanta už s konateľkou žalobcu p. Y. a požiadal správcu dane, aby sa mohol znovu vyjadriť k otázkam, ktoré mu správca dane položil pri výsluchu 24.07.2013 s odôvodnením, že vo výpovedi sa pomýlil, keď sa vyjadroval k obchodom z roku 2008. Z dôvodu objasnenia skutočností týkajúcich sa prepravy, ktoré P. U. uviedol 14.08.2013 ho vypočul aj Daňový úrad Bratislava, kde

vypovedal, že vykonal prepravu, nevie či to bolo presne v novembri 2007, faktúru nevystavil, za prepravu mu nikto nezaplatil. Stalo sa tak pripraveným osobným automobilom Škoda Octavia (značku nevedel uviesť), auto bolo jeho priateľky a už ho nemá. Tovar - doštičky boli zo skladu Slovenskej akadémie vied prevezené p. Y. na sídlo spoločnosti do pivničných priestorov, ktoré predal p. F. - konateľovi spoločnosti AMX, s.r.o. konkrétne dátumy, kedy sa tak malo stať nevedel uviesť. K svojim tvrdeniam nepredložil žiadne doklady ani dôkazy s odôvodnením, že spoločnosť predal a doklady odovzdal kupujúcemu. Daňový úrad Trnava, pobočka Galanta, zaslal zamestnancom správcu dane protokoly a iné písomnosti z daňových kontrol vykonaných u tohto daňového subjektu R. U. - JOPE a zo zaslaných dokumentov nebolo možné jednoznačne určiť jednotlivých dodávateľov predmetných rezných doštičiek (daňová kontrola za zdaňovacie obdobie december 2007 daňového subjektu P. U. nebola vykonaná). Potom z takto doplneného dokazovania dospel správca dane k záveru, že daňový subjekt, t.j. A. K. Industry s.r.o. ani v procese vyrubovacieho konania nepreukázal nákup rezných doštičiek od spoločnosti AMX s.r.o., a že tomuto daňovému subjektu nevzniklo právo odpočítať daň z faktúry č. FA 20071102 z 02.11.2007, nakoľko nebolo preukázané, že daňovému subjektu AMX, s.r.o. ako dodávateľovi vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH, podľa ktorého daňová povinnosť vznikla dňom dodania tovaru. Teda správca dane skonštatoval, že zo strany dodávateľa ani odberateľa nebolo preukázané, že deklarované plnenie, ktoré uviedol dodávateľ AMX s.r.o. na faktúre č. FA 071102 z 02.11.2007, tento dodávateľ reálne dodal žalobcovi. Vyhodnotiac uvedené skutočnosti s poukazom na ustanovenie § 49 ods. 1 až 51 zákona o DPH správca dane mal za to, že obchodné transakcie deklarované vo FA 20071102 z 02.11.2007 a predložené daňovým subjektom ku kontrole, boli len formálne obchody s cieľom takýmito formálnymi obchodnými transakciami z faktúry uplatniť odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Žalobca sa podaným odvolaním domáhal zrušenia prvostupňového rozhodnutia pre nedostatočne zistený skutkový stav, pre nesprávny právny záver a tiež pre vady v postupe s tým, že navrhol i prípadnú zmenu rozhodnutia tak, že daňovému subjektu prizná nadmerný odpočet dane a nevyrúbi vlastnú daňovú povinnosť. Na odvolanie žalobcu rozhodol žalovaný preskúmaným rozhodnutím č. 1100302/1/4059/2014/5060 zo 16.09.2014 tak, že odvolanie zamietol a prvostupňové rozhodnutie správcu dane ako vecne správne potvrdil.

12. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon č. 511/1992 Zb. obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

13. Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.).

14. Pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane (§ 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.).

15. Podľa § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

16. Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

17. Podľa § 165 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. daňového poriadku právne úkony a ich účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované.

18. Podľa § 165 ods. 2 vety prvej pred bodkočiarkou zákona č. 563/2009 Z.z. daňového poriadku daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

19. Podľa § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. daňového poriadku (Prechodné ustanovenia účinné od 30. decembra 2012) daňové konanie začaté podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov sa dokončí podľa zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

20. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

21. Podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

22. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

23. Podľa § 219 ods. 1 OSP odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

24. Podľa § 219 ods. 2 OSP ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

25. Najvyšší súd vyhodnotil rozsah a dôvody odvolania vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 219 ods. 2 OSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa odvolací súd stotožňuje v celom rozsahu.

26. Najvyšší súd konštatuje, že pri preskúvaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia nezistil existenciu zásadnej právnej otázky, ktorú by bolo nevyhnutné judikovať. Spor sa týka skutkového stavu a preukázania existencie zdaniteľného plnenia. V konaní neboli naplnené skutočnosti pre presun dôkazného bremena na správcu dane v zmysle výkladových princípov z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp.zn. 3SŽf/1/2011.

27. Daňový subjekt vyčerpал vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa.

28. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane.

26. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane (§ 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.). Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2

zákona č. 222/2004 Z.z.), ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie.

27. Preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre odpočítanie.

28. Ako už bolo uvedené na uplatnenie odpočtu DPH, nepostačuje iba predloženie faktúr a preukázanie ich úhrad, ale zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužívateľnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil a predovšetkým musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. V danom prípade však k takémuto preukázaniu bez akýchkoľvek pochybností nedošlo. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu 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 ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený“. Pri preukazovaní je významný aj charakter zdaniteľného plnenia. V danom prípade žalobca nepredložil v rámci kontroly a vyrubovacieho konania žiadny relevantný dôkaz, ktorý by preukazoval, že fakturovaný tovar (rezné doštičky) bol dodaný dodávateľom uvedeným na faktúre, čím nebola splnená základná podmienka potrebná na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. Dodávateľovi uvedenom na faktúre nevznikla daňová povinnosť, pretože nebol preukázaný zdaniteľný obchod, ktorý je predmetom dane. Nebola splnená ani podmienka uvedená v § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z., keď platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ. Primárnou podmienkou pre uplatnenie odpočítania dane je uskutočnenie zdaniteľného plnenia. Ak nie je jednoznačne preukázané, že zdaniteľné plnenie uvedené na faktúre uskutočnil dodávateľ na nej uvedený, ide iba o formálnu existenciu faktúry. Podmienky na odpočítanie dane uvedené v ustanovení § 49 ods. 1 a2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane, pričom ich nesplnenie nie je možné odpustiť. Platiteľ je povinný preukázať, že splnil podmienky na odpočítanie dane, ktoré zákonodarca stanovil a musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené osobou uvedenou na faktúre.

29. Z obsahu napadnutých rozhodnutí nevyplýva, že by daňové orgány od žalobcu požadovali doklady, ktoré by mal on zabezpečiť od ktoréhokoľvek daňového subjektu v kontrolovanom obchodnom reťazci. Správca dane mal právo preveriť pôvod tovaru ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti, avšak nemal povinnosť žalobcovi napovedať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení, že so sporným tovarom skutočne obchodoval. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy potvrdzujúce, že predmet obchodu skutočne existoval. Mohol predložiť dôkazy svedčiacie o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s klientmi, prípadne odberateľmi, sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru alebo jeho obchodných zvyklostí.

31. Najvyšší súd sa nemohol stotožniť s námietkou žalobcu, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné, čo do dostatku dôvodov, naopak súd má za to, že k odvolacím dôvodom zhodným s námietkami žaloby sa žalovaný celkom postačujúcim spôsobom čo do dostatku dôvodov aj

zrozumiteľnosti v odôvodnení vyjadril, ozrejmil dôvody vyhodnotenia dokazovania v rámci zásady voľného hodnotenia dôkazov, každý dôkaz jednotlivo a všetky vo vzájomných súvislostiach a tieto plne sú postačujúce a súladné s požiadavkami preskúmateľnosti.

32. Rovnako tak odvolací súd nemohol prihliadnuť na námietku žalobcu, že zo strany správcu dane boli vyhodnotenú dôkazy neobjektívne a že v rozpore so zákonom vyhodnotil len výpoveď svedka F. za výpoveď pravdivú a naopak výpoveď svedka R. U., ktorá je nekorešpondujúca s výsluchom p. F., bývalého konateľa spoločnosti AMX, s.r.o., (ktorá spoločnosť inak bola medzičasom vymazaná z obchodného registra) vyhodnotil ako nedôveryhodnú. Najvyšší súd poukazuje na opakovanú sa v priebehu vykonanej a opakovanej kontroly svedkom R. U. meniacu výpoveď (dňa 24.07.2013 tvrdil, že prepravu predmetných rezných doštičiek pre žalobcu vykonal, vystavil faktúru, túto aj mal zaúčtovanú, avšak tieto doklady v uvedený deň nevedel predložiť s tým, že rovnako aj faktúru má zaúčtovanú a doklady doloží neskôr. Následne potom už za prítomnosti konateľky spoločnosti žalobcu p. Y. 14.08.2013 zmenil svoju výpoveď z 24.07.2013 s odôvodnením, že pri pôvodnej výpovedi sa mylne vyjadroval k obchodnému prípadu z iného daňového obdobia a naopak tu už tvrdil, že prepravu vykonal pre pána F., ktorý bol konateľom spoločnosti AMX, s.r.o. a tovar mal byť uskladnený konateľom spoločnosti AMX, s.r.o. Banská Bystrica naďalej v sklade Slovenskej akadémie vied, kde mala spoločnosť právneho predchodcu žalobcu svoje sídlo. Tu už vypovedal, že faktúru za prepravu tovaru nevystavil ani jednej spoločnosti a ani neprijal žiadnu úhradu za prepravu, žiadne doklady k dispozícii nemá a nemôže predložiť, pretože v roku 2009 svoju firmu predal a doklady odovzdal kupujúcemu. Uvedená výpoveď je v rozpore aj potom so skutočnosťou a nekorešponduje ani s predložením listín konateľkou spoločnosti p. Y., ktorá 05.05.2014 potom predložila nové listinné dôkazy a to kúpnu zmluvu medzi R. U. - JOPE - AMX, s.r.o. z 02.11.2007 faktúru a preberací protokol, ktoré mala obdržať podľa jej vyjadrenia priamo od p. R. U.. Konateľka však nevysvetlila ako k týmto dokladom prišla, spôsobila tak nedôveryhodnosť výpovede svedka R. U.).

34. Najvyšší súd Slovenskej republiky preto konštatuje, že daňové orgány v danom prípade vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena a v konaní neboli osvedčené dôvody pre presun dôkazného bremena z daňového subjektu na správcu dane.

35. Z týchto podstatných dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP v spojení s § 219 ods. 1, 2 OSP potvrdil a v podrobnostiach poukazuje na jeho odôvodnenie.

36. O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP tak, že účastníkom ich náhradu nepriznal, keďže žalobca úspešný nebol a žalovanému v takomto konaní náhrada trov neprináleží.

37. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.