

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 8Sžf/11/2016  
Identifikačné číslo spisu: 3015200625  
Dátum vydania rozhodnutia: 25.01.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:3015200625.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Jozef Hargaša v právnej veci žalobcu: DKP SLOVAKIA s.r.o., so sídlom Priemyselná 1572, Nováky 972 71, IČO: 46 287 507 (predtým Rusnák, spol. s r.o., so sídlom Liešťany 261, IČO : 36 336 866), zastúpeného advokátskou kanceláriou UHAL s.r.o., so sídlom Štefana Moyzeša 9877/43, Zvolen proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1027970/2015 zo dňa 25.06.2015, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/58/2015-61 zo dňa 24.11.2015, jednohlasne, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/58/2015-61 zo dňa 24 novembra 2015 p o t v r d z u j e.

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

### Odôvodnenie

I.

Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj ako „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) napadnutým rozsudkom zamietol žalobu, ktorou žalobca žiadal súd o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1027970/2015 zo dňa 25.06.2015. Napadnutým rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 07.04.2015 č. 221027/2015, ktorým podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej ako „zákon č. 563/2009 Z.z.“ alebo „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 5.390 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2013 a znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty zo sumy 14.031 eur na sumu 8.641 eur, keď správca dane neuznal žalobcovi právo odpočítať si daň z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) v celkovej výške 5.390 eur z dodávateľských faktúr

dodávateľa TIVEX s.r.o., a to:

- faktúra č. 2013036 zo dňa 26.08.2013 int. č. 60054/3/08, dátum dodania 26.08.2013, základ DPH 18.000 eur, DPH 20 % 3.600 eur, celkom 21.600 eur s predmetom fakturácie: Lakovací box ASTHERM-2008;

- faktúra č. 2013040 zo dňa 13.09.2013 int. č. 60055/3/08, dátum dodania 30.08.2013, základ DPH 8.950 eur, DPH 20 % 1.790 eur, celkom 10.740 eur s predmetom fakturácie: Striekacie pištole SATA-lak, sada, 1 kus cena za MJ 700 eur, 20 % DPH 140 eur, celkom 840 eur; Striekacie pištole SATA-baza, sada, 1 kus, cena za MJ 800 eur, 20 % DPH 160 eur, celkom 960 eur; Šnekový kompresor ORLÍK 1 kus, cena za MJ 5.700 eur, 20 % DPH 1.140 eur, celkom 6.840 eur; Brúska excentr. Hitachi, Hutghins 2 kusy, cena za MJ 260 eur, 20 % DPH 52 eur, celkom 624 eur, Hoblík excentr. Hutgh 1NS 1 kus, cena za MJ 450 eur, 20 % DPH 90 eur, celkom 540 eur; Priemyselny vysávač Kärcher TNT 35/1 1 kus, cena za MJ 780 eur, 20 % DPH 156 eur, celkom 936 eur.

V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že preskúmané rozhodnutia žalovaného a správcu dane, vrátane ich postupu, ktorý predchádzal ich vydaniu, sú v medziach žaloby v súlade so zákonom a že záver o nepriznaní žalobcovi práva na odpočet DPH zo sporných faktúr je dôvodný, má oporu vo vykonanom dokazovaní a v riadne zistenom skutkovom stave.

V prejednávacom prípade nebolo medzi účastníkmi sporné, že tovar deklarovaný vo faktúrach č. 2013036 zo dňa 26.08.2013 a č. 2013040 zo dňa 13.09.2013 bol reálne dodaný žalobcovi, ktorý ho v priestoroch svojej prevádzky v obci Q. používa v rámci zapísaného predmetu svojho podnikania, ako aj fakt, že DPH uvedenú v predmetných faktúrach v celkovej sume 5.390 eur si žalobca uplatnil na odpočet v zdaňovacom období august 2013, ktoré bolo predmetom daňovej kontroly.

Správca dane počas výkonu daňovej kontroly na základe vykonaného dokazovania nadobudol pochybnosti o zákonnosti nároku žalobcu na odpočet fakturovanej DPH z dôvodu, že žalobca riadne nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia dodávateľom uvedeného na oboch faktúrach, spoločnosťou TIVEX s.r.o.. Základ všetkých pochybností spočíval v nepreukázateľnosti pôvodu a dopravy tovaru. Bývalý konateľ spoločnosti TIVEX s.r.o. Ing. D. nevedel objasniť, od koho nadobudol fakturovaný tovar, vrátane okolností jeho prepravy žalobcovi, ktorý mal sám realizovať jeho dopravu. Posledné tvrdenie je pritom v príkrom rozpore s vyjadrením konateľa žalobcu, ktorý vypovedal, že prepravu fakturovaného tovaru zabezpečoval dodávateľ spôsobom jednej dodávky (jedným kamiónom). Z dodávateľských faktúr v rozpore s tvrdením žalobcu ale vyplynulo, že dodávky tovaru sa realizovali na dvakrát (dvoma kamiónmi) v dvoch rôznych termínoch. Neznalosť okolností, za akých mal žalobca nadobudnúť fakturovaný tovar, vrátane prepravy, dotvára fakt, že konateľ žalobcu nevie, kto tovar doviezol na prevádzku v Q.. Tiež sa vyjadril, že svedka Ing. D. nepozná a nevie, s kým komunikoval pri uzatváraní obchodu.

Správca dane pri opakovanom miestnom zisťovaní dospel k poznaniu, že dodaný lakovací box nemá na sebe žiadne identifikačné a technické údaje. Žalobca k nemu nedisponoval so žiadnou technickou dokumentáciou, vrátane návodu na inštaláciu a obsluhu. K dodatočnej inštalácii lakovacieho boxu nevedel pôvodne uviesť, kým bola prevedená. Až vo vyjadrení k protokolu o daňovej kontrole oznámil totožnosť osôb, ktoré sa mali podieľať na jeho montáži a požadoval ich osobný výsluch. Výsluchmi ani jedného svedka (J. U., N. J. a Ing. N. N.) však nebolo potvrdené dodanie tovaru spoločnosťou TIVEX s.r.o., ktorú nepoznali, rovnako ako ostatné okolnosti dodania tovaru. Správca dane neprihliadal ani na dodatočne predložené čestné prehlásenie svedka Ing. H. D., v ktorom na rozdiel od svojej výpovede už pripustil dodanie tovaru iba jedným dodaním od subdodávateľa. Zmenu odôvodnil pôvodnou nemožnosťou overenia údajov v účtovníctve spoločnosti a tiež časovým odstupom. Neuznanie tohto dôkazu ako dôveryhodného správca dane zdôvodnil reálnou nemožnosťou svedka disponovať v čase výsluchu alebo vyhotovenia čestného prehlásenia s účtovnými a ostatnými dokladmi spoločnosti TIVEX s.r.o., ktoré v minulosti v súvislosti s prevodom obchodného podielu na tretiu osobu odovzdal novému konateľovi a spoločníkovi. O správnosti postupu správcu dane svedčí fakt, že aj napriek zmenenému stanovisku svedka Ing. H. D. v priebehu celého daňového konania neboli správcovi dane predložené žiadne doklady od spoločnosti TIVEX s.r.o., ktorými by preukázal svoje tvrdenia a že čestné prehlásenie

bolo podané s ešte väčším časovým odstupom, ako bol svedok podrobený výsluchu.

Podľa krajského súdu na základe vyššie uvedených skutočností správca dane dôvodne nadobudol oprávnené pochybnosti o uskutočnení zdaniteľného plnenia deklarovaneho na faktúrach č. 2013036 zo dňa 26.08.2013 a č. 2013040 zo dňa 13.09.2013 dodávateľskou spoločnosťou TIVEX s.r.o.. Preukázané pochybnosti neboli žalobcom vyvrátené ani dôkazmi vykonanými počas vyrubovacieho konania (výsluchy svedkov a ich čestné prehlásenia, vrátane čestného prehlásenia Ing. H. D.), nakoľko ich správca dane správne považoval buď za nedôveryhodné, resp. za dôkazy bez výpovednej hodnoty k podstatným skutočnostiam.

Nakoľko žalobca riadne nepreukázal skutočné dodanie tovaru spoločnosťou TIVEX s.r.o. ako dodávateľom tovaru uvedeného na sporných faktúrach, nemohla spoločnosť TIVEX s.r.o. len z dôvodu deklarovania DPH na faktúrach vzniknúť daňová povinnosť zo zdaniteľného plnenia podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), pretože je zrejmé, že sporné faktúry nie sú odrazom skutočného plnenia. S poukazom na § 49 ods. 1 zákona o DPH následne žalobcovi nevznikol nárok na odpočet vstupnej DPH uvedenej na dodávateľských faktúrach spoločnosti TIVEX s.r.o..

Ďalšou zákonnou prekážkou, na ktorú správne poukázal vo svojom rozhodnutí správca dane, brániacou uplatneniu práva na odpočet DPH, je, že faktúry vystavené spoločnosťou TIVEX s.r.o. nespĺňajú zákonné náležitosti podľa § 74 ods. 1 písm. n/ zákona o DPH. To, že sa v preskúmvanej veci jednalo o nákup použitého tovaru, zistil správca dane až z vyjadrení žalobcu počas daňovej kontroly. Obe uplatnené faktúry, v ktorých nebol deklarováný predaj použitého tovaru, tak neodrážajú skutočný obsah zdaniteľného plnenia. Pre nespĺňanie zákonných náležitostí podľa § 74 ods. 1 písm. n/ v spojení s § 71 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH obe faktúry podľa krajského súdu nepredstavujú legálny podklad na uplatnenie práva na odpočet DPH podľa § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH.

Správca dane preto postupoval v súlade so zákonom, keď pre porušenie § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ zákona o DPH a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH neuznal žalobcovi právo na odpočet DPH vo výške 5.390 Eur uvedenej v dodávateľských faktúrach spoločnosti TIVEX, s.r.o.. Podľa prvostupňového súdu pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné plnenia boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

Samotné faktúry so všetkými zákonnými náležitosťami a doklady o ich úhrade sú síce formálnou podmienkou uplatnenia si nároku na odpočítanie DPH na vstupe, nie sú však postačujúcou podmienkou pre priznanie tohto práva na odpočet DPH, pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia. Technicky je totiž možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie bolo skutočne poskytnuté a rovnako je technicky možné previesť akékoľvek peňažné prostriedky na akýkoľvek účet, t. j. predstierať zaplatenie vystavených faktúr bezhotovostným prevodom na účet dodávateľa. Je teda zrejmé, že splnenie formálnej stránky na uplatnenie si nároku na odpočet DPH vyjadrené predloženými dokladmi je síce jednou z podmienok, aby bolo na základe týchto dokladov uznané právo na odpočet, tieto doklady však musia byť odrazom reálneho plnenia. Jednoducho povedané ak daňové doklady (faktúry a doklady o úhrade) neodrážajú reálne plnenie, nemôže byť žalobcovi na základe takýchto faktúr priznané právo na odpočet DPH, nakoľko ide o fiktívne faktúry.

Krajský súd ďalej zistil, že pochybnosti správcu dane sú založené na skutočnostiach, ktoré vyplynuli s ním vykonaného rozsiahleho dokazovania. Správca dane sa pri dokazovaní neuspokojil len s bežným preverovaním tvrdení žalobcu a dokladov, ktoré predložil, ale dokazovanie správne zameral a rozšíril aj na skutočnosti, ktoré presahujú rámec právnej sféry vplyvu žalobcu, t.j. aj na právne vzťahy dodávateľa deklarovaneho na sporných faktúrach majúci na vedomí, že žalobcu nemožno v tomto smere zaťažiť dôkazným bremenom, nakoľko dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne.

Pre správne pochopenie kto a v akom rozsahu znáša v daňovom konaní dôkazné bremeno je potrebné si uvedomiť, že daňový subjekt má primárnu povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a

zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Uvedené platí v plnom rozsahu aj na uplatnenie nadmerného odpočtu DPH. Preto pokiaľ daňový subjekt požadoval od štátu vrátenie nadmerného odpočtu, bolo jeho základnou povinnosťou preukázať, že má na jeho vrátenie dane právny nárok. Následne správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnené vrátenie DPH. Ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybní deklarovaný zdaniteľný obchod, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nie je možné priznať nárok na vrátenie dane.

Možno preto zhrnúť, že v súdenom prípade dôkazné bremeno bolo na žalobcovi, ktorý si nárok na odpočet DPH uplatnil, a preto bolo jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje v súlade so zákonnými podmienkami. Správca dane následne verifikoval skutočnosti a doklady predložené žalobcom, od ktorého bolo možné spravodlivo požadovať preukazovanie len tých skutočností, ktoré mohol reálne ovplyvniť, lebo boli v jeho právnej sfére vplyvu. Ako vyplynulo z administratívneho spisu, správcom dane deklarované pochybnosti o uskutočnení zdaniteľného plnenia spoločnosťou TIVEX s.r.o. boli výsledkom nielen verifikácie tvrdení a dokladov žalobcu, ale aj dokazovania vykonaného správcom dane zameraného na skutočnosti, na ktoré sa neviaže dôkazné bremeno žalobcu. Súd zdôrazňuje, že preukázanie dodávok tovaru len faktúrami a iným listinným dôkazom nie je podľa súdu postačujúce, a to ani za stavu, keď daňový subjekt preukáže, že disponuje s fakturovaným tovarom. Faktúra, resp. iná listina je relevantným dokladom (formálna podmienka), len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú skutočne reálne plnenie (materiálna podmienka), a súčasne len vtedy, že uplatňovaná faktúra má všetky zákonné náležitosti.

S poukazom na uvedené preto krajský súd vyhodnotil námietky žalobcu týkajúcich sa hmotnoprávnej stránky veci za nedôvodné. Bol to práve správca dane, ktorý v súlade s § 46 ods. 5 a 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. vlastným aktívnym dokazovaním zameraným na čo najúplnejšie zistenie skutočností rozhodujúcich pre správne učenie daňovej povinnosti, resp. daňovej výhody objektívne spochybnil dodanie tovaru dodávateľom uvedeným na sporných faktúrach, čím sa dôkazné bremeno presunulo na žalobcu. Preukázané pochybnosti ale neboli vyvrátené ani dôkazmi predloženými alebo vykonanými na návrh žalobcu počas vyrubovacieho konania. Neunesením dôkazného bremena zo strany žalobcu sa tak pochybnosti správcu dane stali relevantným dôvodom na nepriznanie odpočtu DPH, ktorý nebolo možné priznať aj pre nedostatky dodávateľských faktúr.

Súd nezistil nedostatky ani v procesnom postupe správcu dane. Právny zástupca žalobcu, ako bolo preukázané správcom dane, vystupuje vo viacerých obdobných daňových konaniach. Ako osobe znalej práva jej musí byť zrejmé, že je povinná komunikovať so správcom dane elektronickou formou, o čom bol zamestnanec advokátskej kancelárie správcom dane dňa 25.02.2015 poučený v súvislosti so žiadosťou o zmenu termínu výsluchu svedkov naplánovaných na 26.02.2015. Ako ďalej zistil súd z administratívneho spisu, počas výsluchov svedkov, ktorých sa zúčastnil konateľ žalobcu, tento nevzniesol požiadavku na odročenie výsluchov pre neprítomnosť splnomocneného zástupcu. S poukazom na tieto skutočnosti má súd za to, že namietaným postupom správcu dane nebolo porušené právo žalobcu alebo jeho právneho zástupcu na spravodlivé konanie pred iným ako súdnym orgánom štátu. Nezopakovanie výsluchu svedka Ing. H. D. správcom dane nepovažoval krajský súd za zistených okolností za porušenie práv žalobcu. Menovaný svedok pôvodne vypovedal o dvoch dodaniach fakturovaného tovaru realizovaných žalobcom. V čestnom prehlásení zo dňa 01.12.2014 sa už zmieňoval len o jednej subdodávateľskej dodávke tovaru a zmenu odôvodnil tým, že na výsluchu si nevedel spomenúť na presnú dodávku a údaje nemohol preveriť v dokladoch spoločnosti. Podľa názoru prvostupňového súdu správca dane správne vyhodnotil čestné prehlásenie ako účelové. Odovzdanie účtovných a iných dokladov spoločnosti TIVEX s.r.o. novému konateľovi a spoločníkovi spoločnosti svedkovi už v čase jeho výpovede bránilo, aby svoje tvrdenia mohol overiť v dokladoch spoločnosti. Z toho logicky vyplýva, že tak nemohol urobiť ani pri podávaní čestného prehlásenia, keď ani v ďalšom priebehu daňového konania nepredložil žiadne doklady od spoločnosti TIVEX s.r.o. na preukázanie alebo spresnenie svojich zmenených tvrdení. Okrem uvedeného čestné prehlásenie pochádza z neskoršieho

obdobia, ako bol deň, keď svedok vypovedal k meritu veci. Možno preto rozumne predpokladať, že v deň výsluchu si na skutočnosti ohľadom dodávok tovarov pamätal lepšie.

Pokiaľ ide o námietku žalobcu týkajúcu sa neoboznámeneia ho so všetkými zisteniami, ktoré správca dane uviedol v napadnutom rozhodnutí, žalobca nekonkretizoval, s akými zisteniami nebol zo strany správcu dane oboznámený. Preto ju krajský súd ako všeobecnú a neurčitú nepovažoval za dôvodnú.

S poukazom na vyššie uvedené dôvody, keď prvostupňový súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie a postup žalovaného a správcu dane sú v súlade so zákonom, krajský súd podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) žalobu zamietol.

O trovách konania bolo rozhodnuté podľa § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že v konaní neúspešnému žalobcovi súd náhradu trov konania nepriznal.

## II.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca včas odvolanie s poukazom na § 205a ods. 1 písm. b/ a § 221 ods. 1 písm. f/ a h/ O.s.p.. Rozhodnutie súdu prvého stupňa považuje za nezákonné a nepreskúmateľné. Súd prvého stupňa sa podľa názoru žalobcu nedostatočne vysporiadal so všetkými žalobnými námietkami, pričom na niektoré z nich vôbec neprihliadol. Skutkový stav nebol dostatočne zistený. Odôvodnenie napadnutého rozsudku je tak nedostatočné, po právnej stránke nesprávne a v časti je rozhodnutie súdu prekvapivé.

Žalobca namietal rozpor medzi rozsudkom vyhláseným na pojednávaní a jeho písomným vyhotovením. Podľa doslovného audiozáznamu z pojednávania na prvostupňovom súde sa rozsudok ústne vyhlásený nezhoduje s písomným vyhotovením rozsudku. Dôvodom je tá skutočnosť, že podľa audiozáznamu za výrokom o zamietnutí žaloby nasledovalo zdôvodnenie rozsudku a až na záver zdôvodnenia rozsudku krajský súd uviedol, že neboli priznané trovy konania žalobcovi. Takýto postup je procesne neprípustný, pretože odôvodnenie je možné len po prednesení výrokov rozsudku, nie je možné, aby súd zdôvodňoval jednotlivé výroky po ich prednesení a potom uvádzal ďalšie výroky. Zároveň pri takomto prednese rozsudku nie je možné zistiť, či výrok o trovách je súčasťou odôvodnenia, alebo výroku, čo zakladá zmatečnosť takéhoto rozhodnutia.

Žalobca ďalej namietal znemožnenie účasti právneho zástupcu žalobcu na výsluchu svedkov. Poukázal na potrebu postupu správcu dane v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a potrebu ho vždy poučiť o procesných právach a povinnostiach, ktorá je zakotvená aj v § 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z.. Podľa § 13 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z.z. totiž pri nedostatkoch podania „vzvie príslušný orgán daňový subjekt, aby ich podľa jeho pokynu a v určenej lehote odstránil. Súčasne ho poučí o následkoch spojených s ich neodstránením.“ Žalobca poukázal aj na ústavnosť a zákonnosť otázky tzv. „výhradnej“ elektronickej komunikácie so správcou dane, ktorá určitým subjektom zakazuje komunikovať iným spôsobom ako elektronicke. Podľa žalobcu je nelogické, ak na jednej strane musí daňový subjekt komunikovať so správcou dane len elektronicke, ale na druhej strane správca dane komunikuje výhradne písomne a všetky písomnosti daňovému subjektu zasiela poštou. Žalobca na súdnom pojednávaní navrhol výsluch svedkyne zamestnankyne advokátskej kancelárie, ktorá komunikovala so správcou dane. Žalobca namietal, že krajský súd o tomto dôkaznom návrhu nijako nerozhodol.

Žalobca poukázal na uznesenie NS SR sp. zn. 4Sžso/3/200 (neúplne uvedená spisová značka v odvolaní) zo dňa 30.09.2009, podľa ktorého „Odvolací súd sa s uvedeným názorom krajského súdu nestotožňuje. Žalobcovi bol ustanovený právny zástupca podľa § 30 OSP na ochranu jeho záujmov krajským súdom. Právna zástupkyňa bola vyzvaná na doplnenie obsahu žaloby, z čoho odvolací súd vyvodil že žalobca sám neuviedol v žalobe relevantné a zrozumiteľné skutkové a právne dôvody žaloby. Podstatou súdneho konania o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia je aj verejné prejednanie veci pred súdom a pokiaľ bol účastníkovi súdom ustanovený právny zástupca je imanentnou súčasťou práva na prístup súdu aj vytvorenie potrebných podmienok pre účasť takto ustanoveného právneho zástupcu na pojednávaní.

Odvolací súd nezistil také skutočnosti, ktoré by svedčali o vyhýbaní sa právnej zástupkyne z účasti na pojednávaní, ktorá žiadala o odročenie pojednávania pre kolíziu s tým, že navrhovateľ trvá na jej osobnej prítomnosti. Odvolací súd je za tejto situácie toho názoru, že krajský súd neposúdil dôsledne dôležitosť všetkých dôvodov na osobnú prítomnosť právnej zástupkyne žalobcu na pojednávaní. Bez ohľadu na to, či by právna zástupkyňa mienila rozšíriť dôvody žaloby. Alebo zotrvala len na dôvodoch uvedených v žalobe, bolo právom žalobcu, aby súd pojednával v prítomnosti jeho právneho zástupcu, najmä ak o právnom zastúpení ustanoveným zástupcom rozhodol samotný krajský súd.“

Nedostatočne zistený skutkový stav veci z dôvodu, že nedošlo k výsluchu svedkov za účasti právneho zástupcu žalobcu, ktorý zároveň nemohol svedkom klásť otázky. Správca dane nevykonal žiadne dokazovanie na tú skutočnosť, kým iným bol dodaný tovar, ak tovar nebol dodaný spoločnosťou TIVEX s.r.o.. V tomto smere nepoložil žiadnemu zo svedkov otázku, či poznali šoféra kamiónu, či sa ho napr. opýtali od koho je tovar?

Krajský súd svoje rozhodnutie vo veci založil aj na skutočnosti, že faktúry trpeli nedostatkami, ktoré spočívali v nespĺnení zákonných náležitostí podľa § 74 ods. 1 písm. n/ zákona o DPH. Jednalo o nákup použitého tovaru, čo však nebolo uvedené na faktúrach. Žalobca podotkol, že krajský súd im neumožnil k tejto skutočnosti sa vôbec vyjadriť, s týmto jeho záverom nás neoboznámil ani na konanom pojednávaní, túto skutočnosť možno prvýkrát zistiť až z písomného vyhotovenia rozsudku. Aj keď sa táto skutočnosť v predchádzajúcom konaní už objavila, ale nebola súčasťou dôvodov, pre ktoré v neprospech žalobcu rozhodli obidva daňového orgány, bolo potrebné umožniť im vyjadriť sa k uvedeným záverom ohľadom väd faktúr. Rozhodnutie založené na takejto novej skutočnosti, ku ktorej sa účastník v súdnom konaní nemohol vyjadriť, je prekvapivým rozhodnutím, najmä za stavu, že táto nová skutočnosť bola jedným z podstatných dôvodov rozhodnutia.

Dôvodom neuznania nároku na odpočet z predmetných faktúr bolo to, že správca dane nadobudol pochybnosti o uskutočnení zdaniteľných obchodov v zmysle faktúr, teda že uvedený tovar bol dodaný spoločnosťou TIVEX s.r.o..

Žalobca uviedol, že správcovi dane predložil aj technickú špecifikáciu a fotodokumentáciu, kde možno zistiť aj štítky nachádzajúce sa na striekacom boxe, ako aj ostatné identifikačné údaje na príslušenstve boxu. Sporným teda mala zostať len otázka prepravy tovaru, ktoré nedostatky im vytkol aj krajský súd v tom smere, že je rozpor medzi tvrdením konateľa predávajúceho a konateľa žalobcu. Žalobca argumentoval, že nemôžeme znášať dôkazné bremeno ohľadom prepravy tovaru do jeho prevádzky. Rovnako nemôže znášať dôkazné bremeno vo vzťahu k tomu, ktorá konkrétna fyzická osoba dodala tovar od predávajúceho a teda ani nie sme povinný si zisťovať napr. ŠPZ kamiónov, ktorý im dodáva tovar, či zisťovať totožnosť osôb, ktoré mu dodali tovar od predávajúceho. Ako je uvedené v rozhodnutí žalovaného, daňové orgány majú pochybnosť o tom, že dodávateľom bol práve TIVEX s.r.o.. Podľa žalobcu táto skutočnosť však nie je pre priznanie odpočtu DPH relevantná. Daňové orgány nepreukázali, že by dodávku tovaru uskutočnil iný dodávateľ. Zo strany správcu dane nebolo preukázané žiadne podvodné konanie, či už na strane predávajúceho alebo na strane žalobcu, ani to, že by mal byť súčasťou nejakého podvodného reťazca za účelom zneužívania odpočtov DPH. V danej veci ide o obchodnoprávny vzťah medzi dvoma podnikateľmi a preto podľa § 261 ods. 1 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník, podlieha režimu Obchodného zákonníka. Na vzťah predaja a kúpy tovaru sa použijú ustanovenia § 409 a nasl. Obchodného zákonníka, t.j. ide o kúpnu zmluvu. Z citovaných ustanovení vyplývajú základné povinnosti predávajúceho a kupujúceho. Pri uplatnení zákonných ustanovení (ak neexistuje písomná kúpna zmluva, ktorá by menila dispozitívne ustanovenia zákona), nemá kupujúci povinnosť prepravovať tovar, či zabezpečovať si sám dodávku tovaru. Táto povinnosť podľa zákona zaťažuje predávajúceho. Povinnosťou žalobcu ako kupujúceho bolo vo vzťahu k tovaru (okrem zaplatenia kúpnej ceny) to, aby tovar prevzal k čomu aj došlo.

Súdny dvor EU v spojených veciach C-354/03 Optigen Ltd, C-355/03 Fulcrum Electronics Ltd a C484/03 Bond House Systems proti Commisioners of Customs and Excise riešil otázku, či právo platiteľa dane na oslobodenie od dane môže byť odňaté tým, že sa bez jeho viny zúčastnil na podvodnom

plnení, ktoré predchádzalo alebo nasledovalo po plnení, ktoré poskytol odberateľom. Súdny dvor v tomto rozhodnutí uviedol: „Právo platiteľa dane, ktorý uskutočňuje tieto plnenia spočívajúce v odpočítaní DPH zaplatenej na vstupe, nemôže byť ovplyvnené ani tým, že v dodávateľskom reťazci, ktorého sú tieto plnenia súčasťou, sa nachádza iné plnenie, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení platiteľa dane a ktoré je bez toho, aby to platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, poznačené podvodom vo vzťahu k DPH.“.

Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“, „odvolací súd“ alebo „NS SR“) pod sp. zn. 3Sžf/1/2010: „Dôkazné bremeno, že u iného daňového subjektu došlo k podvodnému konaniu je na správcovi dane, resp. orgánoch činných v trestnom konaní. Žalobcovi ako daňovému subjektu nedáva právne prostriedky na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov.“

Žalobca poukázal na rozsudok NS SR pod sp.zn. 3Sžf/1/2011, podľa ktorého: „Skutočnosti vymedzené v § 49 ods. 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH 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. Najvyšší súd dospel k záveru, ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane. Ak tieto skutočnosti budú uplatnené proti daňovému subjektu účasť na dokazovaní mu musí byť umožnená. Je nevyhnutné rozlišovať okruh dôkazov, ktoré daňový subjekt štandardne uchováva o existencii zdaniteľného plnenia od následného forenzného dokazovania.“

Podľa rozhodnutia Krajského súdu v Ústí nad Labem sp.zn. 59Ca/41/2006 zo dňa 29.11.2006, podľa ktorého: „I keď je vecou podnikateľského subjektu, aby v záujme minimalizácie podnikateľského rizika prispôbil svoju obchodnú činnosť konkrétnym podmienkam, nie je možné pri bežnom obchodnom styku po odberateľovi spravodlivo požadovať, aby pri odbere tovaru skúmal, či je dodávateľ skutočne vlastníkom vecí, ktoré sú predmetom kúpnej zmluvy, a od koho a na základe akého právneho titulu tieto veci nadobudol.“.

V rozhodnutiach daňových orgánov sa nachádza konštatovanie, že zamestnanci správcu dane pri miestnom zisťovaní videli a majú za preukázané, že tovar sa v priestoroch našej prevádzky reálne používa.

Podľa žalobcu pokiaľ TIVEX s.r.o. neodviedol z uskutočneného obchodu z akýchkoľvek dôvodov daň, nie je to legitímny dôvod na to, aby ich spoločnosti nebol priznaný odpočet DPH. Daňové orgány sú podľa vyhľadávacej zásady povinné overiť zákonom požadované a predložené listiny a v rámci tejto zásady sú z úradnej povinnosti povinné vyhľadať dôkazy vykonať dokazovanie, aby deklarovaný skutkový stav vyvrátili.

Žalobca taktiež poukázal na rozsudok Súdneho dvora EU vo veci C-409/04, podľa ktorého by bolo v rozpore so zásadou právnej istoty, aby členský štát, ktorý stanovil podmienky na uplatnenie oslobodenia dodávky tovaru v rámci Spoločenstva tým, že najmä stanovil zoznam dokumentov, ktoré je potrebné predložiť príslušným orgánom, pričom spočiatku dokumenty predložené dodávateľom prijal ako dôkazy odôvodňujúce nárok na oslobodenie od dane, mohol následne nútiť dodávateľa, aby zaplatil DPH prislúchajúcu na takúto dodávku, ak sa ukáže, že z dôvodu spáchania podvodu nadobúdateľom, o ktorom dodávateľ nevedel ani nemohol vedieť, dotknutý tovar v skutočnosti neopustil územie členského štátu dodania. Žalobca v súvislosti s uvedeným poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora EU v spojených veciach C-354/03 Optigen Ltd, C-355/03 Fulcrum Electronics Ltd a C-484/03 Bond House Systems proti Commisioners of Customs and Excise, v ktorom riešil otázku, či právo platiteľa dane na oslobodenie od dane môže byť odňaté tým, že sa bez jeho viny zúčastnil na podvodnom plnení, ktoré

predchádzalo alebo nasledovalo po plnení, ktoré poskytol odberateľom. Ďalej žalobca poukázal na rozhodnutie SD EÚ C 78/12 „Evita-K“ zo dňa 18.07.2013 a rozhodnutie SD EÚ vo veci Traum EOOD proti Direktor na Direkcija, C-492/13 zo dňa 09.10.2014.

Žalobca ďalej namietal stratu legitímneho očakávania. Daňové orgány nepriznaním nároku na nadmerný odpočet DPH podľa jeho názoru neprimerane zasiahli do práva žalobcu na pokojné užívanie majetku podľa čl. 1 Dodatkového protokolu č. 1 k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, ktorého obsahom je aj právo na legitímne očakávanie žalobcu, keď splnil podmienky pre nadmerný odpočet dane. Správca dane zasiahol do vlastníckeho práva žalobcu v rozpore s čl. 20 ods. 5 Ústavy SR a neprimerane obmedzil slobodu podnikania žalobcu podľa čl. 35 ods. 1 Ústavy SR. V konečnom dôsledku to malo za následok neprimeraný zásah do právnej istoty žalobcu.

Žalobca poukázal na postoj ESLP v súvislosti s platením daní do štátneho rozpočtu, pri ktorom musí byť zachovaná spravodlivá rovnováha medzi požiadavkami všeobecného záujmu spoločnosti a povinnosťou chrániť základné práva jednotlivca. Pri aplikovaní tohto pravidla na daňovú či poplatkovú povinnosť vo veci Buffalo, s.r.o. v likvidácii c/a Taliansko (2003) uviedol, že táto povinnosť môže porušiť túto rovnováhu vtedy, ak ukladá príslušnej osobe, či subjektu príliš veľké bremeno alebo zásadným spôsobom zasahuje do jej finančnej situácie.

V prípade Bulves AD c/a Bulharsko (rozhodnutie zo dňa 22.01.2009 týkajúce sa sťažnosti č. 3991/03) sťažovateľka (akciová spoločnosť) vo svojej sťažnosti namietala porušenie článku 1 Dodatkového protokolu č. 1 Dohovoru v dôsledku toho, že bulharské štátne orgány pozbavili sťažovateľa možnosti znížiť vstupy pre DPH, ktoré musela zaplatiť svojim dodávateľom, ktorí nespĺnili svoju oznamovaciu povinnosť na DPH včas. Súd vzal do úvahy včasné a úplné oslobodenie spoločnosti spod oznamovacej povinnosti k DPH, nemožnosť zabezpečiť dodržanie zákonnej povinnosti zo strany jej dodávateľov a skutočnosť, že nešlo o podvod v rámci systému DPH, o ktorom by spoločnosť vedela alebo by mala možnosť sa o ňom dozvedieť. Preto konštatoval, že od spoločnosti by sa nemalo vyžadovať, aby znášala plné dôsledky nesplnenia povinnosti jej dodávateľov včas, a rozhodol, že na spoločnosť bolo uvalené nadmerné individuálne bremeno.

Z vyššie uvedených dôvodov žalobca žiada, aby odvolací súd podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. rozsudok súdu prvého stupňa zmenil tak, že zruší rozhodnutie daňových orgánov a to prvého aj druhého stupňa a vráti vec prvostupňovému daňovému orgánu na ďalšie konanie.

### III.

Žalovaný sa vyjadril k podanému odvolaniu s tým, že sa v plnom rozsahu pridržiava dôvodov uvedených v napadnutom rozhodnutí, v stanovisku k žalobe, nakoľko podľa jeho názoru žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného aj rozhodnutie správcu dane je v súlade s právnymi predpismi. Z uvedeného dôvodu záverom navrhol napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť.

### IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p., § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní, bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), keď deň vyhlásenia rozsudku bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.) a po oboznámení sa so spisovým materiálom dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech a rozsudok krajského súdu je vecne správny.

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 a 2 O.s.p.)

V prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti O.s.p. (§ 247 ods. 1 O.s.p.).

Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.).

Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 prvá veta O.s.p.). Preto v správnom súdnictve súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia, t.j. jeho rozsah je obmedzený účelom správneho súdnictva (§ 250i ods. 1 veta druhá O.s.p.). Je to tak preto, že úlohou súdu v správnom súdnictve (prvostupňového ani odvolacieho) nie je nahrádzať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu dopĺňaním rozsiahleho dokazovania, ale preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy, t.j. preskúmať aj postup, ktorý predchádzal vydaniu týchto rozhodnutí s prihliadnutím na záväznosť zisteného skutkového stavu, ktorý tu bol v čase ich vydania.

Podľa § 246c ods.1 veta prvá O.s.p. pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona.

Podľa § 219 ods. 1 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Úlohou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky bolo - na základe včas podaného odvolania žalovaného - preskúmať, či prvostupňový súd vecne správne rozhodol, keď žalobu zamietol.

Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. 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 daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne ako aj procesné), ktoré sú podľa § 12 zákona č. 400/2015 Z.z. o tvorbe právnych predpisov a o Zbierke zákonov Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov uverejnením vyhlásené v Zbierke zákonov.

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

Podľa § 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

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

Podľa § 24 ods. 1 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,
- 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.

Podľa § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

Podľa § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. 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 § 44 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

Podľa § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníka, 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.

Podľa § 19 ods. 1 veta prvá a druhá zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníka.

Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH 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 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 pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 71 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH na účely tohto zákona faktúrou je každý doklad alebo oznámenie, ktoré je vyhotovené v listinnej forme alebo elektronickej forme podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho vyhotovenie faktúry.

Odvolací súd z Výpisu z Obchodného registra Okresného súdu Trenčín, Oddiel: Sro, Vložka číslo: 14784/R zistil, že pôvodný žalobca spoločnosť Rusnák spol. s r. o., so sídlom Liešťany 261, IČO: 36 336 866 zanikla odo dňa 30.11.2016 v dôsledku zlúčenia so spol. DKP SLOVAKIA s.r.o., so sídlom Priemyselná 1572, Nováky 972 71, IČO: 46 287 507, ktorá sa stala jej právnym nástupcom.

Najvyšší súd z obsahu predloženého súdneho a administratívneho spisu zistil skutkový stav tak, ako je podrobne popísaný v rozsudku krajského súdu, preto skutočnosti účastníkom známe nebude nadbytočne opakovať, s jeho odôvodnením, ktoré považuje za úplné, vyčerpávajúce a dostatočne výstižné sa stotožňuje, na doplnenie a zdôraznenie správnosti rozhodnutia krajského súdu a k odvolacím námietkam žalobcu dodáva:

Predmetom súdneho preskúmacieho konania je preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1027970/2015 zo dňa 25.06.2015. Napadnutým rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 221027/2015 zo dňa 07.04.2015, ktorým podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. vyrubil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 5.390 eur na DPH za zdaňovacie obdobie august 2013 a znížil nadmerný odpočet na DPH zo sumy 14.031 eur na sumu 8.641 eur, keď správca dane neuznal žalobcovi právo odpočítať si DPH v celkovej výške 5.390 eur.

Žalovaný v napadnutom rozhodnutí konštatoval preukázané pochybnosti o skutočnom dodaní tovaru uvedeného na faktúrach č. 2013036 zo dňa 26.08.2013 a č. 2013040 zo dňa 13.09.2013 deklaroványm dodávateľom spoločnosťou TIVEX s.r.o..

Žalobca v správnej žalobe namietal zákonnosť napadnutých rozhodnutí, ako aj procesný postup daňových orgánov, ktoré bez opory v zákone neúnosne preniesli na žalobcu dôkazné bremeno a svoje rozhodnutia založili len na subjektívnych pochybnostiach o dodaní tovaru spoločnosťou TIVEX s.r.o.. Podľa žalobcu preukázal splnenie zákonných podmienok na odpočet DPH tým, že disponuje tovarom, ktorého dodanie potvrdila dodávateľská spoločnosť TIVEX, s.r.o. a ktorý používajú v priestoroch ich prevádzky v súvislosti s predmetom ich podnikania, ako aj faktúrou, ktorou si voči ním dodávateľ uplatnil DPH.

K námietke žalobcu, že zamestnanci správcu dane pri miestnom zisťovaní videli a majú za preukázané, že predmetný tovar sa v priestoroch prevádzky žalobcu reálne používa, odvolací súd uvádza: Pri miestnej ohliadke bolo zistené, že tovar uvedený na faktúrach sa nestotožňuje s tovarom predloženým žalobcom pri ohliadke, resp. sa stotožňuje len čiastočne. Podľa žalobcu správca dane skonštatoval len mierne nezrovnalosti tovaru uvedeného na faktúrach a predloženého pri miestnom zisťovaní dňa 16.07.2014. Uvedené sa nezakladá na pravde, nakoľko správca dane pri miestnom zisťovaní dospel k poznaniu, že dodaný lakovací box (podľa faktúry Lakovací box ASTHERM) nemal na sebe žiadne identifikačné údaje. Žalobca k nemu nedisponoval so žiadnou technickou dokumentáciou ani návodom na inštaláciu a obsluhu. Správca dane skonštatoval nestotožnenie tovaru pri miestnom zisťovaní s tovarom na predložených faktúrach. Na faktúrach bola označená časť tovaru ako Brúska excentr. Hitachi, Hutghins 2x, ale predložené boli dve brúsky HAMACH. Ďalej na faktúrach bol uvedený Hoblík excentr. Hutgh 1NS, pričom pri miestnom zisťovaní bol predložený hoblík s označením Hutghins. Správcovi dane bol teda predložený tovar, ktorý sa podstatne nezhodoval s tovarom uvedeným na faktúre. Okrem toho na faktúre nebol dostatočne špecifikovaný tovar čo do druhu, tak aby nedošlo k pochybnostiam, o ktorý tovar pri dodávke išlo (napr. uvedením výrobného čísla), navyše v predmetnom prípade s poukazom na značne vysokú kúpnu cenu lakovacieho boxu. V danom prípade žalobca nedisponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom

druhu a ceny dodávaného tovaru od určitého dodávateľa, teda nevyčerpal vlastné dôkazné bremeno (pozri rozsudok NS SR sp.zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011). Podľa názoru odvolacieho súdu aj predložená fotodokumentácia je nedostatočná, nakoľko sú na nej zachytené zariadenia buď úplne bez označenia alebo s nečitateľným označením. Na jednej fotografii je zachytené číselné označenie nalepené na bližšie neidentifikovateľnom predmete, resp. zariadení, konkrétne na časti polystyrénu, bez toho aby bolo súdu zrejmé, ku ktorému zariadeniu uvedená snímka patrí a čo dané označenie znamená. Na zvyšných fotografiách sa nachádza nečitateľný písaný text, nakoľko je odfotený len z časti alebo z diaľky. Zvyšná priložená dokumentácia vrátane technických výkresov je bežne dostupná, stiahnutá a vytlačená z internetu.

K námietke žalobcu o odňatí možnosti konať pre iným orgánom a znemožneniu účasti právneho zástupcu žalobcu na výsluchu svedkov odvolací súd uvádza, že správca dane upovedomil právneho zástupcu žalobcu listom zo dňa 27.01.2015, doručeným dňa 29.01.2015, o výsluchu svedkov dňa 26.02.2015, teda mesiac pred plánovaným výsluchom. Na telefonický dopyt žalobcu uviedol, že termín nemieni zmeniť, nakoľko predvolanie na uvedený termín mali doručené všetci traja svedkovia a nežiadali zmeniť tento termín. Správca dane zároveň upovedomil právneho zástupcu žalobcu, že je možné v prípade jeho neprítomnosti dať sa substitučne zastúpiť, na realizáciu čoho mal aj dostatok času. Právny zástupca žalobcu mal možnosť aj prostredníctvom žalobcu položiť svedkom potrebné otázky. Podľa § 25 ods. 4 daňového poriadku, ak vypovedá svedok, daňový subjekt alebo jeho zástupca má právo byť prítomný pri jeho vypočutí a klásť mu otázky. Správca dane je povinný o výsluchu svedka včas písomne vyzrozumieť daňový subjekt alebo jeho zástupcu. Uvedené bolo v predmetnom konaní dodržané, preto odvolací súd nezistil nedostatky v procesnom postupe správcu dane. Pokiaľ žalobca poukázal na uznesenie NS SR sp. zn. 4Sžso/3/200 (neúplne uvedená spisová značka v odvolaní) zo dňa 30.09.2009, tak predmetné rozhodnutie sa týka účasti právneho zástupcu v konaní pred súdom a nie v konaní pred správnym orgánom podľa daňového poriadku, kde ako je vyššie uvedené postačuje účasť alternatívne, buď daňového subjektu alebo jeho právneho zástupcu.

K námietke žalobcu, že správny orgán je povinný poučiť daňový subjekt o povinnosti odstrániť nedostatky podania urobeného inak ako v elektronickej forme, najvyšší súd uvádza, že právnenému zástupcovi žalobcu ako osobe znalej práva musí byť zrejmé, že je povinná komunikovať so správcom dane elektronicou formou, o čom bol správcom dane dňa 25.02.2015 nad rámec zákonnej povinnosti poučený v súvislosti so žiadosťou o zmenu termínu výsluchu svedkov naplánovaných na deň 26.02.2015. Uvedená povinnosť vyplýva daňovému subjektu ex lege z ust. § 14 daňového poriadku úč. od 01.01.2014.

K námietke ohľadne prepravy predmetného tovaru: Správca dane počas výkonu daňovej kontroly na základe vykonaného dokazovania nadobudol pochybnosti o zákonnosti nároku žalobcu na odpočet fakturovanej DPH z dôvodu, že žalobca riadne nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia dodávateľom uvedeného na oboch faktúrach, spoločnosťou TIVEX s.r.o.. Základ všetkých pochybností spočíval v nepreukázateľnosti pôvodu a prepravy tovaru (kto realizoval prepravu od dodávateľa k žalobcovi, kedy k nej došlo, od koho nadobudol tovar dodávateľ spol. TIVEX s.r.o.). Bývalý konateľ spoločnosti TIVEX s.r.o. Ing. D. nevedel objasniť, od koho nadobudol fakturovaný tovar, vrátane okolností jeho prepravy žalobcovi, ktorý mal podľa jeho výpovede realizovať žalobca. Následne bolo predložené čestné vyhlásenie p. D., podľa ktorého bol tovar prepravený nimi subdodávateľsky jedným kamiónom, jednou dodávkou. Konateľ žalobcu vypovedal, že prepravu fakturovaného tovaru zabezpečoval dodávateľ spôsobom jednej dodávky (jedného kamióna). Z dodávateľských faktúr v rozpore s tvrdením žalobcu a konateľa spol. TIVEX, s.r.o. ale vyplynulo, že dodávky tovaru sa realizovali na dvakrát (dvoma kamiónmi) v dvoch rôznych termínoch. Neznalosť okolností, za akých mal žalobca nadobudnúť fakturovaný tovar, vrátane prepravy, dotvára fakt, že konateľ žalobcu nevie, kto, kedy a akým spôsobom tovar doviezol na prevádzku v Novákoch. Tiež sa vyjadril, že svedka bývalého konateľa spoločnosti TIVEX s.r.o. Ing. D. nepozná a nevie, s kým komunikoval pri uzatváraní obchodu. Uvedené je aj v rozpore s bežnou očakávanou opatrnosťou, ktorá je povinnosťou žalobcu pri realizovaní obchodov.

Odvolací súd poukazuje na skutočnosť, že v danej veci nebolo preukázané ani to kedy, akým spôsobom a za akú kúpnu cenu došlo k nadobudnutiu predmetného tovaru žalobcom.

Správca dane neprihliadal ani na dodatočne predložené čestné prehlásenie svedka Ing. H. D., v ktorom na rozdiel od svojej výpovede už pripustil dodanie tovaru iba jedným dodaním, a to subdodávateľom. Zmenu odôvodnil pôvodnou nemožnosťou overenia údajov v účtovníctve spoločnosti a tiež časovým odstupom. Neuznanie tohto dôkazu ako dôveryhodného správca dane zdôvodnil reálnou nemožnosťou svedka disponovať v čase výsluchu alebo vyhotovenia čestného prehlásenia s účtovnými a ostatnými dokladmi spoločnosti TIVEX s.r.o., ktoré v minulosti v súvislosti s prevodom obchodného podielu na tretiu osobu odovzdal novému konateľovi a spoločníkovi. O správnosti postupu správca dane svedčí fakt, že aj napriek zmenenému stanovisku svedka Ing. H. D. v priebehu celého daňového konania neboli správcovi dane žalobcom predložené žiadne doklady, ktorými by preukázal svoje tvrdenia a tvrdenia p. D.. Pričom v predložených faktúrach boli uvedené dva dni dodania predmetného tovaru, a to dňa 26.08.2013 a dňa 30.08.2013. Navyše právny inštitút čestného vyhlásenia nie je dôkazným prostriedkom, ale dôkazný prostriedok nahradzuje, ak jeho použitie správny orgán v administratívnom konaní pripustí (§ 39 Správneho poriadku). Pôsobnosť správneho poriadku je však v daňovom konaní vylúčená (§ 163 zákona č. 563/2009 Z.z.). Z hľadiska obsahového ide o právne nezáväzné tvrdenie Ing. H. D. a vzhľadom na to pravdivosť tohto tvrdenia by mala byť podporená takými dôkazmi o dodaní tovaru, na základe ktorých je materiálne nepochybné, že tovar bol ním dodaný žalobcovi. Takéto dôkazy však predložené neboli. Preto nie je materiálne nepochybné, že dodanie bolo uskutočnené (rozsudok NS SR sp.zn. 3Sžf/8/2014).

Ďalej žalobca namietal rozpor medzi rozsudkom vyhláseným na pojednávaní a jeho písomným vyhotovením. K uvedenej námietke odvolací súd poukazuje na skutočnosť, že vo veci samej rozhodoval krajský súd rozsudkom a o trovách konania uznesením, ktoré je súčasťou predmetného rozsudku, takže rozhodnutie krajského súdu o trovách konania a jeho odôvodnenie mohlo nasledovať za výrokom a odôvodnením rozhodnutia vo veci samej.

Pokiaľ ide o ten dôvod zamietnutia žaloby, že predmetom zdaniteľného plnenia bol použitý tovar a táto skutočnosť nebola uvedená vo faktúrach najvyšší súd konštatuje, že ide o dôvodnú odvolaciu námietku žalobcu, nakoľko táto okolnosť nebola súčasťou žalobných námietok, preto prvostupňový súd rozhodoval v tejto časti nad rámec žaloby.

Správca dane z odpovede na dožiadanie zo dňa 07.05.2014 zistil, že spoločnosť TIVEX s.r.o. je nekontaktná. Zásielka doručovaná tomuto daňovému subjektu sa vrátila správcovi dane s poznámkou „adresát je neznámy“. Správca dane na základe uvedeného vykonal miestne zisťovanie na adrese uvedenej ako sídlo spoločnosti v obchodnom registri a zistil, že na adrese Rybný Trh 331/1, Dunajská Streda sa nachádza viacposchodový bytový dom, pri vchodových dverách sú umiestnené menovky obyvateľov domu, ale spoločnosť TIVEX s.r.o. sa na menovkách nenachádza.

Žalobca v odvolaní namietal, že v danej veci ide o obchodnoprávny vzťah medzi dvoma podnikateľmi a preto podľa § 261 ods. 1 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník, podlieha režimu Obchodného zákonníka. Na vzťah predaja a kúpy tovaru sa použijú ustanovenia § 409 a nasl. Obchodného zákonníka upravujúce kúpnu zmluvu. Pri uplatnení zákonných ustanovení (ak neexistuje písomná kúpna zmluva, ktorá by menila dispozitívne ustanovenia zákona), nemá kupujúci povinnosť prepravovať tovar, či zabezpečovať si sám dodávku tovaru. Táto povinnosť podľa zákona zaťažuje predávajúceho. Povinnosťou žalobcu ako kupujúceho bolo vo vzťahu k tovaru (okrem zaplatenia kúpnej ceny) to, aby tovar prevzal k čomu aj došlo. K tejto námietke žalobcu odvolací súd uvádza, že podľa kogentného základného ustanovenia § 409 ods. 1 Obchodného zákonníka kúpnu zmluvou sa predávajúci zaväzuje dodať kupujúcemu huteľnú vec (tovar) určenú jednotlivo alebo čo do množstva a druhu a previesť na neho vlastnícke právo k tejto veci a kupujúci sa zaväzuje zaplatiť kúpnu cenu. Uvedené zákonné ustanovenie sa týka okrem iného povinnosti predávajúceho dodať tovar, ale nehovorí nič o preprave tovaru. Dodanie tovaru upravujú dispozitívne ust. § 412 a nasl. Obchodného zákonníka, takže spôsob dodania tovaru, resp. prepravu tovaru si strany môžu dohodnúť, a to nielen písomnou zmluvou ako to

tvrdí žalobca, ale aj ústnou zmluvou.

Odvolaací súd k námietke žalobcu, že právo platiteľa dane na uplatnenie odpočtu DPH mu nemôže byť odňaté tým, že sa bez jeho viny zúčastnil na podvodnom plnení, ktoré predchádzalo nadobudnutiu predmetného tovaru ním a k poukazu na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-354/03 Optigen Ltd, C-355/03 Fulcrum Electronics Ltd a C-484/03 Bond House Systems proti Commissioners of Customs and Excise, poukazuje na rozhodnutie NS SR sp.zn. 8/Sžf/6-7/2014 zo dňa 26.03.2015. Podľa uvedeného rozsudku to, že žalobca nevyvrátil pochybnosti správcu dane a nepredložil vierohodné, relevantné dôkazy, ktoré by jednoznačne preukazovali oprávnenosť ním uplatneného nároku, znamená v podstate neunesenie dôkazného bremena ním samotným na preukázanie skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane. Podľa rozhodnutia Súdneho dvora EÚ C-273/11 je možné zamietnuť priznanie práva na oslobodenie od dane aj v prípade, ak predávajúci vedel, alebo mal vedieť, že plnenie, ktoré uskutočnil, bolo súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ. NS SR mal za to, že k zamietnutiu priznania práva na oslobodenie od dane v prípade intrakomunitárneho obchodu postačuje, ak si predávajúci nespĺnil povinnosti, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania (z dôvodov vyššie uvedených nepostačuje len ich formálne splnenie), t.j. ak neunesol dôkazné bremeno na preukázanie oprávnenosti ním uplatneného nároku a splnenie ďalšej podmienky, že vedel alebo mal vedieť, že plnenie, ktoré uskutočnil bolo súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ, je ako alternatíva už irelevantnou. Teda v predmetnom prípade k zamietnutiu priznania práva na odpočet DPH ohľadne dvoch predložených faktúr postačuje, ak si žalobca nespĺnil povinnosti, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania, t.j. ak neunesol dôkazné bremeno na preukázanie oprávnenosti ním uplatneného nároku a splnenie ďalšej podmienky, že vedel alebo mal vedieť, že plnenie, ktoré sa uskutočnilo bolo súčasťou podvodu, ktorý spáchal jeho dodávateľ, resp. dodávateľa spoločnosti TIVEX s.r.o., je ako alternatíva už irelevantnou.

Podľa žalobcu pokiaľ spoločnosť TIVEX s.r.o. neodviedla z uskutočneného obchodu z akýchkoľvek dôvodov daň, nie je to legitímny dôvod na to, aby žalobcovi nebol priznaný odpočet DPH. Odvolaací súd k uvedenej námietke uvádza, že toto ani dôvodom na zníženie odpočtu DPH nebolo, ale nesplnenie povinnosti žalobcu, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania (neunesenie dôkazného bremena).

Podľa rozsudku NS SR pod sp. zn. 3Sžf/1/2010: „Dôkazné bremeno, že u iného daňového subjektu došlo k podvodnému konaniu je na správcovi dane, resp. orgánoch činných v trestnom konaní. Žalobcovi ako daňovému subjektu nedáva právne prostriedky na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov.“ V danom prípade sa žalobcovi nekládlo za povinnosť zisťovať dodávateľa predmetného tovaru pre spoločnosť TIVEX s.r.o. a jeho pôvod, ani sledovať výrobné a obstarávacie procesy svojich dodávateľov, teda svojho deklarovaného dodávateľa spoločnosti TIVEX s.r.o., ale žalobca mal povinnosť preukázať predmetný zdaniteľný obchod. Keďže ho nepreukázal, vykonal dokazovanie a šetrenie správcu dane, ktorý však zistil ďalšie pochybnosti o predmetnom obchode a pôvode tovaru.

Žalobca poukázal na rozhodnutie Krajského súdu v Ústí nad Labem sp.zn. 59Ca/41/2006 zo dňa 29.11.2006, podľa ktorého: „I keď je vecou podnikateľského subjektu, aby v záujme minimalizácie podnikateľského rizika prispôsobil svoju obchodnú činnosť konkrétnym podmienkam, nie je možné pri bežnom obchodnom styku po odberateľovi spravodlivo požadovať, aby pri odbere tovaru skúmal, či je dodávateľ skutočne vlastníkom vecí, ktoré sú predmetom kúpnej zmluvy, a od koho a na základe akého právneho titulu tieto veci nadobudol.“ K uvedenej námietke odvolaací súd uvádza, že správca dane neukladal povinnosť žalobcovi pred nadobudnutím tovaru zisťovať, či dodávateľ je skutočne vlastníkom vecí, ktoré majú byť predmetom kúpnej zmluvy, a od koho a na základe akého právneho titulu tieto veci nadobudol ako to účelovo žalobca namieta. Správca dane tieto informácie v rámci dokazovania zisťoval za účelom odstránenia pochybností o dodávke a pôvode tovaru, ale od dodávateľa žalobcu spoločnosti TIVEX s.r.o.. Uvedené pochybnosti sa odstrániť nepodarilo, nakoľko boli zistené ďalšie nezrovnalosti navyše s tým, že dodávateľ žalobcu je nekontaktný.

Žalobca poukázal na postoj ESĽP v súvislosti s platením daní do štátneho rozpočtu, pri ktorom musí byť

zachovaná spravodlivá rovnováha medzi požiadavkami všeobecného záujmu spoločnosti a povinnosťou chrániť základné práva jednotlivca. Pri aplikovaní tohto pravidla na daňovú či poplatkovú povinnosť vo veci Buffalo, s.r.o. v likvidácii c/a Taliansko (2003) uviedol, že táto povinnosť môže porušiť túto rovnováhu vtedy, ak ukladá príslušnej osobe, či subjektu príliš veľké bremeno alebo zásadným spôsobom zasahuje do jej finančnej situácie. Preto konštatoval, že od spoločnosti by sa nemalo vyžadovať, aby znášala plné dôsledky nespĺnenia povinnosti jej dodávateľov včas, a rozhodol, že na spoločnosť bolo uvalené nadmerné individuálne bremeno. K uvedenej námietke žalobcu odvolací súd uvádza, že v predmetnom prípade nedošlo k zníženiu nadmerného odpočtu na DPH v dôsledku nespĺnenia si povinnosti jeho dodávateľa, ale pre nespĺnenie si povinnosti žalobcu bez pochybností preukázať uskutočnenie zdaniteľného obchodu. Podľa odvolacieho súdu bolo povinnosťou žalobcu preukázať, že k realizovaniu dodávok predmetného tovaru dohodnutým spôsobom, v dohodnutom rozsahu, v dohodnutom čase a na presne určenom mieste došlo, pričom nestačí len predložiť faktúry za tovar.

Podľa odvolacieho súdu na základe vyššie uvedených skutočností správca dane dôvodne nadobudol pochybnosti o uskutočnení zdaniteľného plnenia deklarovaného na faktúrach č. 2013036 zo dňa 26.08.2013 a č. 2013040 zo dňa 13.09.2013 dodávateľskou spoločnosťou TIVEX s.r.o..

Najvyšší súd zdôrazňuje, že preukázanie dodávok tovaru len faktúrami a dodacími listami nie je postačujúce, a to ani za stavu, keď daňový subjekt preukáže, že disponuje s fakturovaným tovarom (čo napokon ani v danom prípade nebolo v plnom rozsahu preukázané). Z hľadiska uplatnenia nároku na odpočítanie dane je faktúra, resp. iná listina relevantným dokladom (formálna podmienka), len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú skutočne reálne plnenie (materiálna podmienka). Technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie, bez ohľadu na to, či takéto plnenie sa v skutočnosti stalo. Samotná faktúra alebo ako aj doklad o zaplatení dane s predpísanými náležitosťami účtovného dokladu a ich riadne zaúčtovanie samé o sebe nie sú dôkazom o tom, že nárok na odpočítanie dane bol uplatnený v súlade so zákonom. Účtovný doklad môže byť takým dôkazom len vtedy, ak bol vystavený na základe reálneho plnenia. Preto predložením dokladov daňový subjekt len tvrdí, že k určitému plneniu došlo, avšak musí byť schopný ho preukázať v skutočnosti. Doklady o realizácii obchodného vzťahu a tvrdenia o realizovaní dodávky musia mať povahu faktu, čo znamená, že deklarované údaje možno bez pochybností preveriť alebo osvedčiť samotným dodávateľom, prípadne osobami za nich konajúcimi.

Kľúčovou právnou otázkou v tomto konaní bolo posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z ust. § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z..

Dôkazné bremeno bolo na žalobcovi, ktorý si nárok na odpočet DPH uplatnil, a preto bolo jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje v súlade so zákonnými podmienkami. Správca dane následne verifikoval skutočnosti a doklady predložené žalobcom, od ktorého bolo možné spravodlivo požadovať preukázanie len tých skutočností, ktoré mohol reálne ovplyvniť, lebo boli v jeho právnej sfére vplyvu. Ako vyplynulo z administratívneho spisu, správcom dane deklarované pochybnosti o uskutočnení zdaniteľného plnenia spoločnosťou TIVEX s.r.o. boli výsledkom nielen verifikácie tvrdení a dokladov žalobcu, ale aj dokazovania vykonaného správcom dane zameraného na skutočnosti, na ktoré sa neviaže dôkazné bremeno žalobcu, t.j. aj na právne vzťahy dodávateľa deklarovaného na sporných faktúrach majú na vedomí, že žalobcu nemožno v tomto smere zaťažiť dôkazným bremenom, nakoľko dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne.

Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (pozri napr. rozsudok NS SR sp.zn. 5Sžf/11/2014 a rozsudok NS SR sp. zn. 5Sžf/101/2013).

Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii, predložení dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané. Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na rozsudok NS SR vo veci sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č.k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za 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 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“.

Čo sa týka rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správcu dane, najvyšší súd má za to, že žalovaný vykonal riadne dokazovanie podľa § 24 ods. 2 a 4 zákona č. 563/2009 Z.z., nič nezanedbal, pričom žalobca si nespĺnil svoju povinnosť v zmysle § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z..

Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určeniu dane správcom dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán. Z dikcie 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.

Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní preto zakotvuje oprávnenie daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotno-právnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Podľa vyššie citovaného ustanovenia § 24 je správca dane povinný, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie. Daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní či hlásení, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť, či úplnosť povinných evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Podľa § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH právo na odpočítanie dane z tovarov a služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tejto službe vznikla daňová povinnosť, pričom daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. To znamená, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ.

V uvedených prípadoch správca dane správne vyhodnotil obchodný prípad v tom smere, že takýto deň nenastal, pretože v rámci dokazovania sa nepreukázala skutočnosť, že žalobca skutočne nadobudol tovar od deklarovaného dodávateľa, resp. sa v plnom rozsahu nepreukázala reálna existencia deklarovaného tovaru.

V súvislosti s vykonaním navrhovaných dôkazov žalovaný dal do pozornosti, že správca dane síce vykonáva dokazovanie, ale v daňovom konaní sa objavujú prvky prejednávacej zásady, ktorá v spojení so zásadou voľného hodnotenia dôkazov spôsobuje, že každý (daňový subjekt, správca dane) je povinný preukazovať svoje tvrdenia a správca dane (odvolací orgán) hodnotí dôkazy predložené daňovým subjektom alebo získané ním samotným. Dôkazy sú hodnotené tak, aby správca dane správne určil daňovú povinnosť chrániac záujmy štátu a dbajúc na zachovanie práv daňových subjektov. Nepreukázanie tvrdených skutočností je neunesením dôkazného bremena a v prípade neunesenia dôkazného bremena na strane daňového subjektu je jeho následkom neuznanie tvrdených skutočností za dokázané s príslušnými hmotnoprávnymi následkami. Zároveň žalovaný poukázal na rozsudok NS SR zo dňa 23.10.2003 č.k. SŽ-o-NS 44/03. Podľa žalobcu daňové orgány sú podľa vyhľadávacej zásady povinné overiť zákonom požadované a predložené listiny a v rámci tejto zásady sú z úradnej povinnosti povinné vyhľadať dôkazy vykonať dokazovanie, aby deklarovaný skutkový stav vyvrátili. Podľa najvyššieho súdu pri správe daní, na čo správne poukázal žalovaný vo svojom stanovisku k žalobe, platí prejednávacia zásada, preto správca dane nie je povinný vyhľadávať dôkazy svedčiace v prospech platiteľa. Správca dane iba prejednáva dôkazy predložené platiteľom. Ak by sa daňovým orgánom nepodarilo preukázať reálnosť plnenia, nemusia nároku na odpočítanie dane vyhovieť. Dôkazná povinnosť je na strane platiteľa v zmysle § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. a je vecou daňového subjektu, ako a či si preverí dôveryhodnosť svojich obchodných partnerov (pozri rozsudok NS SR sp.zn. 8SŽf/19/2015).

Podľa odvolacieho súdu žalobca nepredložil také relevantné dôkazy, ktoré by preukazovali materiálnu podstatu veci, t.j. reálne dodanie tovaru tak, ako bolo deklarované v predložených listinných dôkazoch. Žalobcom nebolo preukázané dodanie tovaru deklarovaným dodávateľom z dôvodov, na ktoré poukázal žalovaný, a ktoré vyplynuli z vykonaného dokazovania. Vierohodné dôkazy o vykonanej preprave deklarovaným dodávateľom predložené ani získané správcou dane neboli. Faktúra je dôkazným listinným materiálom, ktorým daňový subjekt preukazuje, že došlo k nejakej skutočnosti vo väzbe na daň z pridanej hodnoty k zdaniteľnému obchodu. Ako už bolo vyššie uvedené skutočnosť, že faktúra má požadované náležitosti, ešte neznamená, že údaje v nej uvedené odrážajú aj materiálne, reálne naplnenie písomnej informácie. Podpornými dôkazmi, ktorými sa dá preveriť, či skutočne došlo k zdaniteľnému obchodu, sú ďalšie doklady, napr. zmluvy, doklady o preprave, doklady o zaplatení kúpnej ceny a podobne. V danom prípade však predložené faktúry trpeli vadami a to z toho dôvodu, že na nich uvedený tovar nebol stotožnený s tovarom predloženým k nahliadnutiu správcovi dane pri miestnom zisťovaní u žalobcu. Žalobcovi sa teda nepodarilo preukázať skutočné nadobudnutie všetkého na faktúrach uvedeného tovaru a už vôbec sa nepodarilo preukázať žalobcom, resp. zistiť správcou dane pôvod na faktúrach uvádzaného tovaru. V danom prípade žalobca síce predkladal listinné doklady, ktorými deklaroval, že k dodaniu tovaru došlo tak, ako je v nich uvedené, avšak šetrením správcu dane sa deklarované tvrdenie žalobcu v listinných dôkazoch nepotvrdilo, lebo nebolo preukázané, že tovar bol skutočne dodaný žalobcovi v tých dňoch a v takom rozsahu, resp. obsahu ako je uvedené na faktúrach.

Podľa odvolacieho súdu žalobca tým, že si splnil formálnu povinnosť predložiť faktúry nepreukázal, že došlo k splneniu zákonných podmienok na odpočet DPH v uplatnenej výške, pretože podľa odvolacieho súdu nestačilo byť len držiteľom takýchto listinných dôkazov a tieto predložiť daňovým orgánom, ale bolo potrebné preukázať obsah skutočností uvedených v týchto listinách, pričom daňové orgány boli oprávnené a zároveň povinné vierohodnosť a pravdivosť údajov uvedených v týchto dôkazoch preverovať.

Správca dane upozorňoval daňový subjekt už v priebehu daňovej kontroly na povinnosť predkladať všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia ako aj na povinnosť preukazovať skutočnosti majúce vplyv na správne určenie dane v zmysle ustanovenia § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z., pričom žalobca žiadnym spôsobom nevyvrátil pochybnosti daňového orgánu a tieto neboli odstránené žiadnymi ním produkovanými dôkazmi a preto správca dane nepochybil, ak pri rozhodovaní vychádzal z dôkazov, ktoré získal.

Pokiaľ daňový subjekt požadoval od štátu vrátenie nadmerného odpočtu, bolo jeho základnou povinnosťou preukázať, že má na vrátenie dane právny nárok a ak daňové orgány spochybnili deklarované zdaniteľné obchody, bolo na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nebolo možné priznať nárok na vrátenie dane. Podľa odvolacieho súdu daňové orgány rozhodli v súlade so zákonom o DPH, ak dodatočne znížili nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty zo sumy 14.031 eur na sumu 8.641 eur, keď správca dane neuznal žalobcovi právo odpočítať si DPH v celkovej výške 5.390 eur z dodávateľských faktúr dodávateľa TIVEX s.r.o. z dôvodu nepreukázania skutočnosti, že boli splnené zákonom stanovené podmienky.

Žalobca v odvolaní namietal nedostatočné vysporiadanie sa krajským súdom so všetkými žalobnými námietkami, pričom podľa neho na niektoré z nich vôbec neprihliadol. K základným právam účastníka konania obsiahnutým v práve na spravodlivý proces, patrí právo na uvedenie dostatočných dôvodov, na ktorých je rozhodnutie založené. V súvislosti s riadnym odôvodnením je potrebné uviesť, že vychádzajúc z konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (o. i. veci García Ruiz proti Španielsku, rozsudok zo dňa 21.01.1999 týkajúci sa sťažnosti č. 30544/96, Ruiz Torija proti Španielsku, rozsudok zo dňa 09.12.1994, týkajúci sa sťažnosti č. 18390/91, Van de Hurk proti Holandsku, rozsudok zo dňa 19.04.1994, týkajúci sa sťažnosti č. 16034/90, ), judikatúry Ústavného súdu SR (sp. zn. I. ÚS 226/03 zo dňa 12.05.2004, III. ÚS 209/04 zo dňa 23.06.2004, sp. zn. III. ÚS 95/06 zo dňa 15.03.2006, sp. zn. III. ÚS 260/06 zo dňa 23.08.2006), nie je nutné, aby na každú žalobnú námietku bola daná súdom podrobná odpoveď a rozsah povinnosti odôvodniť súdne rozhodnutie sa môže meniť podľa povahy rozhodnutia a musí byť analyzovaný s ohľadom na okolnosti každého prípadu, ak však súd v odôvodnení nereaguje na zásadnú, relevantnú námietku, súvisiacu s predmetom súdnej ochrany prednesenú žalobcom, je potrebné tento nedostatok považovať za prejav arbitrárnosti (svojvoľnosti). Súd je povinný dbať na to, aby jeho rozhodnutie bolo presvedčivé, na podporu čoho uvedie dostatočné argumenty.

K námietke nedostatočne zisteného skutkového stavu, nakoľko nedošlo k výsluchu svedkov za účasti právneho zástupcu žalobcu, ktorý nemohol svedkom klásť otázky, nebol riadne zistený skutkový stav odvolací súd uvádza nasledovné: V priebehu administratívneho konania nasledujúceho po výsluchu svedkov dňa 26.2.2015 nedošlo zo strany žalobcu, resp. jeho právneho zástupcu k predloženiu otázok, ktoré by boli pre rozhodnutie v predmetnej právnej veci dôležité a právne relevantné. Žalobca síce vo svojom odvolaní uvádza príklady otázok, a to „či poznali svedkovia šoféra kamiónu?“, „či sa ho opýtali koho je tovar?“, avšak na predmetné otázky svedkovia už odpovedali pri výsluchu, keď uviedli, že sa nevedia vyjadriť k veci ohľadne dodávky predmetného tovaru, dodávateľa nepoznajú, nepoznajú spoločnosť TIVEX, ani osoby konajúce za túto spoločnosť.

K žalobcom namietanému nedostatočne zistenému skutkovému stavu odvolací súd ďalej uvádza, že zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, keďže v rámci správy daní a prostredníctvom inštitútu daňovej kontroly správca dane preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úloha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

Dokazovanie bolo daňovými orgánmi zamerané na preukázanie reálneho dodania tovaru z dodávateľských faktúr dodávateľa TIVEX s.r.o.. Žalobca však spôsobom vylučujúcim pochybnosti nepreukázal uskutočnenie nákupu tovaru a jeho dodanie deklaroványm dodávateľom. Nakoľko žalobca riadne nepreukázal skutočné dodanie tovaru spoločnosťou TIVEX s.r.o. ako dodávateľom tovaru uvedeného na sporných faktúrach, nemohla žalobcovi len z dôvodu deklarovania DPH na faktúrach vzniknúť daňová povinnosť zo zdaniteľného plnenia podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, pretože je zrejmé,

že sporné faktúry nie sú odrazom skutočného plnenia. S poukazom na § 49 ods. 1 zákona o DPH následne žalobcovi nevznikol nárok na odpočet DPH uvedenej na dodávateľských faktúrach spoločnosti TIVEX s.r.o.. Správca dane na základe nedostatočného preukázania reálneho uskutočnenia uvedených obchodov správne vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2013 v sume 5.390 eur.

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku je nepochybné z akých dôvodov dospel krajský súd k záveru o nedôvodnosti podanej žaloby a k potrebe jej zamietnutia. Skutočnosť, že krajský súd nerozhodol o podanej žalobe v súlade s predstavami žalobcu, nemožno považovať za porušenie práva na súdnu ochranu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, sa presne zhodujú so skutočne realizovanými plneniami (rozsudok NS SR sp.zn. 8Sžf/81/2013). Len formálne doloženie uskutočnenia obchodného prípadu faktúrou je bez preukázania skutočného dodania tovaru pre daňové účely nepostačujúce.

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 určitej daňovej transakcie správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosť rozhodujúce pre určenie dane. Správca dane nepreberá na seba dôkazné bremeno daňového subjektu, ale preveruje skutočnosť deklarované daňovým subjektom. Tomu je prispôbený i rozsah a spôsob dokazovania v daňovom konaní. Špecifikom dokazovania v daňovom konaní je, že svedeckými výpoveďami sa overuje existencia deklarovaných daňových prípadov. Na rozdiel od súdneho konania v daňovom konaní už musí vždy existovať daňovými dokladmi deklarovaná transakcia. Ak sú však vady už v samotnej deklarácii, t.j. predmete overovania, ktorý nezodpovedá zákonu, stáva sa dokazovanie svedeckými výpoveďami redundantným (nadbytočným).

Žalobca mal v rámci daňového konania preukázať, či došlo k faktickému naplneniu deklarovaného dodania tovaru uvedeného na faktúrach a iných dokladoch. Túto skutočnosť však žalobca, ako vyplýva zo spisového materiálu, nepreukázal. Zmluvy, faktúry a iné doklady sú iba nepriamymi dôkazmi a samy osebe nie sú spôsobilé preukázať reálne dodanie služieb. V prejednávanej veci je však potrebné poukázať na to, že okrem spornosti materiálneho plnenia, už samotná deklarácia dodania tovaru má vady v dokladoch, ktoré vzbudzujú dôvodné pochybnosti o dodaní deklarovaného tovaru. Je v záujme daňového subjektu, aby nad rámec svojich bežných obchodných potrieb zhromažďoval dôkazy, ktoré môžu preukázať, že k dodaniu tovaru skutočne došlo, keďže si uplatnil nárok na odpočet DPH.

Vzhľadom na okolnosti prípadu, ako i výsledky vykonaného dokazovania vyplývajúce z obsahu administratívneho spisu, nemožno prisvedčiť obrane žalobcu spočívajúcej len v poukaze na neprimeraný prenos dôkazného bremena na jeho osobu. Najvyšší súd 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.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti mal najvyšší súd ako súd odvolací za to, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné, a preto napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 219 ods. 1 v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá ako vecne správny potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodoval odvolací súd v zmysle § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a s § 224 ods. 1 O.s.p. tak, že účastníkom náhradu trov odvolacieho konania nepriznal. Neúspešný žalobca nemá právo na náhradu trov konania a odporcovi ich náhrada neprináleží zo zákona.

Odvolací súd v odvolacom konaní postupoval podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, ktorý

bol zrušený zákonom č. 160/2015 Z.z. Civilný sporový poriadok (§ 473), ktorý nadobudol účinnosť dňa 01.07.2016.

Dňom 01.07.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok, ktorý v § 491 ods. 1 ustanovil, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

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

V súlade s vyššie uvedenými prechodnými ustanoveniami odvolací súd v predmetnej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol 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 rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.