



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a zo sudcov JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a JUDr. Jarmily Urbanovej, v právnej veci žalobcu: **M. M.**, bytom B., zast. advokátom JUDr. Juliana Sumková, sídlom Námestie Slobody 16, Nové Mesto nad váhom, proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020506/1/1074068/2012/5048-r zo dňa 13.07.2012 a č. 1020506/1/1074096/2012/5048-r zo dňa 13.07.2012, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/125/2012-41, č.k. 13S/126/2012-41, zo dňa 22.05.2013, jednomyseľne

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/125/2012-41, č.k. 13S/126/2012-41 zo dňa 22. mája 2013 **p o t v r d z u j e**.

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

O d ô v o d n e n i e

I.

Krajský súd v Trenčíne napadnutým rozsudkom zamietol žaloby žalobcu, ktorými žiadal súd o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného

č. 1020506/1/1074068/2012/5048-r a č. 1020506/1/1074096/2012/5048-r, obidve zo dňa 13.07.2012, ktorými potvrdil rozhodnutia Daňového úradu Trenčín, obidve zo dňa 26.03.2012, ktorými bol žalobcovi vyrubený rozdiel DPH za zdaňovacie obdobia I. štvrtrok 2008 v sume 8 895,50 € a III. štvrtrok 2008 v sume 6 707,69 €, a žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. 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.

Správca dane pri daňovej kontrole zistil, že v účtovníctve žalobcu sa nachádzajú príjmové účtovné doklady od spoločnosti Z+M INVESTMENT, s.r.o. preukazujúce úhradu v sume, ktorá je zhodná so sumou na faktúrach vystavených spoločnosťou GORS, s.r.o., pričom žalobca existenciu príjmových pokladničných dokladov od spoločnosti Z+M INVESTMENT, s.r.o. nevedel vierohodne vysvetliť. Žalobca nevedel vysvetliť existenciu dokladov o zaplatení od spoločnosti Z+M INVESTMENT, s.r.o., nevedel uviesť, na základe akých plnení bolo platené tejto spoločnosti a prečo vôbec boli tieto účtovné doklady vystavené (za vierohodné vysvetlenie správne orgány ani súd nepovažujú to, že uvedené doklady sú v účtovníctve omylom). Ani rozsiahle šetrenie správcu dane nepotvrdilo tvrdenie žalobcu, že k predmetnému reálnemu uskutočneniu zdaniteľného plnenia došlo práve medzi ním ako odberateľom a spoločnosťou GORS, s.r.o. ako dodávateľom. Správca dane cestou dožiadania prostredníctvom Daňového úradu Stará Turá vykonal šetrenie v spoločnosti GORS, s.r.o. za prítomnosti konateľa D. P., ktorý je konateľom spoločnosti GORS, s.r.o. od 23.09.2009. Menovaný D. P. nevedel akou činnosťou sa spoločnosť GORS, s.r.o. zaoberala v roku 2008 a obchodných vzťahoch so žalobcom nemal žiadnu vedomosť, pričom pri zmene konateľa mu podľa jeho vlastného vyjadrenia neboli odovzdané žiadne doklady. Bývalý konateľ spoločnosti GORS, s.r.o. M. G. pri ústnom pojednávaní pred správcou dane uviedol,

že všetky doklady a účtovníctvo spoločnosti odovzdal novému konateľovi D. P., pričom protokol o odovzdaní účtovnej agendy nepredložil. Reálne uskutočnenie predmetného zdaniteľného plnenia medzi žalobcom a spoločnosťou GORS, s.r.o., nebolo v prejednávanej veci preukázané ani dokladmi a účtovníctvom spoločnosti GORS, s.r.o., ktorá mala v danom prípade vystupovať ako dodávateľ. Krajský súd dospel k právnomu záveru, že žalobcom nebolo reálne preukázané zdaniteľné plnenie v zmysle ustanovení § 49 a § 51 zákona o DPH a záver žalovaného o nepriznaní práva na odpočet DPH z faktúr, ktoré boli vystavené pre žalobcu spoločnosťou GORS, s.r.o. (faktúry č. 080015, 080018, 080019, 080020, 080080, 080096, 080099) je správny.

Rozhodnutie o trovách konania krajský súd odôvodnil podľa § 250k ods. 1 O.s.p..

II.

Proti tomuto rozsudku podal včas odvolanie žalobca a navrhol napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie. Uviedol, že prvostupňový súd sa nezaoberal dostatočne tvrdenými skutočnosťami a taktiež dostatočne nepreskúmal konanie, ktoré napadnutému rozhodnutiu predchádzalo. Žalovaný uviedol vo svojom rozhodnutí nové skutočnosti a dôvody, prečo správca dane považoval daňové doklady a dodávku materiálu GORS, s.r.o. za spochybnené a nepreukázané a to z dôvodu, že pri kontrole dani z príjmov za rok 2008, žalobca predložil správcovi dane aj príjmové pokladničné doklady spoločnosti Z+M INVESTMENT, s.r.o., ktoré preukazovali úhradu faktúry v sume, ktorá bola zhodná so sumou na príjmovom pokladničnom doklade od spoločnosti GORS, s.r.o.. O príjmových dokladoch spoločnosti Z+M INVESTMENT, s.r.o. niet ani zmienky v protokole o výsledku daňovej kontroly týkajúcej sa DPH zo dňa 23.11.2011 a tieto dôvody neboli spomenuté ani v dodatočnom platobnom výmere zo dňa 26.03.2012. Daňový subjekt tak nemal žiadnu reálnu možnosť vyjadriť sa v súvislosti s odpočtom DPH k tejto skutočnosti, nemal možnosť navrhnovať za týmto účelom dôkazy a nemal tak možnosť urobiť ani v odvolacom konaní. Z dôkazov predložených a vykonaných v kontrolnom konaní k DPH vyplývala reálnosť predmetných obchodov, žalobca sa k jednotlivým faktúram vyjadril, pričom uviedol presne miesto, kde boli spracované, dodané, príp. kde bol tovar zabudovaný. Súčasne navrhoval ohliadku objektu – penziónu nachádzajúceho sa v Beckovskej Vieske s. č. 620, ktorú však daňový úrad odmietol vykonať. Žalobca mal v súlade s § 51 zákona o DPH faktúru od platiteľa riadne vyhotovenú, súčasne mal k tovaru dodacie listy, okrem toho reálnosť

týchto tvrdení bola preukázaná výpoveďami svedkov, výpoveďou samotného konateľa spol. GORS, s.r.o. M. G., ktorý mal tento tovar dodať. Ani súd ani žalovaný neuviedli žiaden relevantný dôkaz o tom, že dodávky uskutočnila GORS, s.r.o., s výnimkou účtovníctva tejto spoločnosti. Poukazuje na to, že dôkazná povinnosť daňového subjektu nie je absolútna, čo potvrdzuje aj judikát NS SR sp.zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 07.10.2010 vychádzajúci z rozsudku Súdneho dvora EÚ C-354/03, C-484/03 a rozhodnutie NS SR sp.zn. 3Sžf/82/2007 zo dňa 09.10.2008. Krajský súd podľa žalobcu poukazoval iba na skutočnosti svedčiace v neprospech žalobcu a naopak dôkazy vykonané v prospech žalobcu uvádzané dostatočne neboli. Nikde nie je zmienka o tom, aký dôkaz mal žalobca predložiť.

III.

Žalovaný sa vyjadril k podanému odvolaniu žalobcu a navrhol rozsudok súdu prvého stupňa potvrdiť. Uviedol, že žalobca tvrdí, že o príjmových pokladničných dokladoch spoločnosti Z+M INVESTMENT, s.r.o. niet ani zmienky v protokole o výsledku z daňovej kontroly týkajúcej sa DPH zo dňa 23.11.2011 a tieto dôvody neboli spomenuté ani v dodatočnom platobnom výmere zo dňa 26.03.2012. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí č. 1020506/1/1074068/2012/5048-r zo dňa 13.07.2012 na strane 5 prvý odsek a tiež v rozhodnutí č. 1020506/1/1074096/2012/5048-r zo dňa 13.07.2012 na strane 5 druhý odsek uviedol písomný dokument zo spisového materiálu k odvolaniu (výzva), ktorým správca dane požadoval od žalobcu vysvetlenie k predloženým dokladom a v závere výzvy žiadal predložiť dôkazy, ktorými nepochybne preukáže ním deklarované úhrady faktúr od spoločnosti Z+M INVESTMENT, s.r.o.. Žalobca odpovedal správcovi dane na výzvu dňa 17.01.2011. Vyjadril sa k jednotlivým faktúram od spoločnosti GORS, s.r.o. s tým, že k dodávkam tovarov nemá okrem predložených faktúr a k nim doloženým pokladničným dokladom o úhrade žiadne dôkazy. Dodaný materiál riadne spracoval, inštaloval a následne vystavil faktúru odberateľovi. Nemôže byť zodpovedný za vedenie účtovníctva u dodávateľa. Čo sa týka platieb za úhrady faktúr od spoločnosti Z+M INVESTMENT s.r.o., tak sa jedná o omyl, dodávky neboli uskutočnené.

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.) a po tom, ako bolo oznámené verejné vyhlásenie rozhodnutia na úradnej tabuli najvyššieho súdu a na jeho internetovej stránke www.nsud.sk, najmenej päť dní vopred, rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy (§ 244 ods. 1 O.s.p.).

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

Zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov (ďalej len „ZSDP“) v ustanovení § 2 zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z týchto zásad je zásada zákonnosti. Podľa citovaného ustanovenia pri správe daní postupuje správca dane v konaní o daniach v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chráni záujmy štátu a obcí a dbá pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených na daňovom konaní.

Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. 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.

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 § 1 zákona č. 1/1993 Z.z. o Zbierke zákonov Slovenskej republiky zverejnené v Zbierke zákonov.

Podľa § 2 ods. 3 ZSDP, 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.

Podľa § 2 ods. 6 ZSDP, 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.

Podľa § 15 ods. 1 ZSDP, daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje, alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

Podľa § 15 ods. 5 ZSDP, daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo: a) na predloženie služobného preukazu zamestnancom správcu dane a písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly, b) byť prítomný na rokovaní

so svojimi zamestnancami, c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety, d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu, e) klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní, f) vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim, g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

Podľa § 15 ods. 6 ZSDP, kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti: a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu, b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly, c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou, d) predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia, e) predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety, f) umožňovať vstup do sídla kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom, g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu alebo poskytnúť výpisy, prípadne kópie (§ 14 ods. 3).

Podľa § 15 ods. 16 ZSDP, ustanovenia prvej časti a § 32, 34 a 41 sa primerane použijú aj na daňovú kontrolu.

Podľa § 15 ods. 17 ZSDP, správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčíslujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona, najviac o 12 mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa odseku 15, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

Podľa § 15 ods. 18 ZSDP, ak správca dane alebo orgán podľa odseku 15 nemôže daňovú kontrolu ukončiť do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia a ak bola lehota predĺžená

podľa odseku 17, je povinný o tom s uvedením dôvodov písomne upovedomiť kontrolovaný daňový subjekt.

Z ustanovení § 29 ods. 1 a ods. 2 ZSDP, vyplýva, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 ZSDP, 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.

Podľa § 29 ods. 8 ZSDP, daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 48 ods. 2 ZSDP, odvolací orgán preskúma odvolaním napadnuté rozhodnutie vždy v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové, či právne okolnosti odvolávajúcim sa neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, možno na ne pri rozhodovaní prihliadnuť.

Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH dodaním tovaru je dodanie hmotného majetku, pri ktorom dochádza k zmene vlastníckeho práva, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad 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 slovenskú menu podľa kurzu vyhlasovaného Národnou bankou Slovenska.

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 vlastník.

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

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 (§ 219 ods. 2 O.s.p.).

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 v celom rozsahu, a len na doplnenie a zdôraznenie správnosti dodáva:

Predmetom tohto konania boli rozhodnutia žalovaného č. 1020506/1/1074068/2012/5048-r zo dňa 13.07.2012 o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 1. štvrtrok 2008 v sume 8 895,50 € a č. 1020506/1/1074096/2012/5048-r zo dňa 13.07.2012 o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrtrok 2008 v sume 6 707,69 €.

Podľa § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon 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 služby. 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 zákonom predpokladané skutočnosti na odpočet DPH nenastali, pretože

v rámci dokazovania žalobca nepreukázal reálne dodanie tovaru od spoločnosti GORS, s.r.o.. Faktúry a pokladničné príjmové doklady na preukázanie tejto skutočnosti nestačia.

Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH 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. V zmysle písm. a/ citovaného ustanovenia platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku, z tovaru a služieb, ktoré sú, alebo majú byť platiteľovi dodané v nadväznosti na ustanovenie § 51 citovaného zákona.

Kľúčovou právnou otázkou v tomto konaní bolo posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 24 ods. 1 daňového poriadku.

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.

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 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č.k. III. ÚS 78/2011-17 z 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“.

Samotná existencia faktúry vyhotovenej platiteľom dane, na ktorej je uvedená DPH, nezakladá právo na odpočítanie dane uvedenej na faktúre. Technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne poskytnuté bolo. Splnenie formálnej stránky je jednou z podmienok, aby bolo na základe týchto dokladov uznané odpočítanie dane, ale tieto doklady musia byť odrazom reálneho plnenia.

Námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti napadnutému rozsudku krajského súdu, boli už predmetom žaloby a krajský súd sa s nimi vysporiadal. Pokiaľ išlo o námietku žalobcu, že v protokole o výsledku daňovej kontroly zo dňa 23.11.2011 niet ani zmienky o príjmových pokladničných dokladoch spoločnosti Z+M INVESTMENT, s.r.o. najvyšší súd poukazuje na to, že z protokolu o výsledku daňovej kontroly dane z príjmov (za rovnaké obdobie) nachádzajúceho sa v administratívnom spise jasne vyplýva, že v účtovníctve žalobcu sa nachádzali aj pokladničné príjmové doklady subjektu Z+M INVESTMENT, s.r.o.. Nič nebránilo správcovi dane, použiť tento protokol ako jeden z dôkazných prostriedkov v rámci daňovej kontroly DPH. Žalobca sa nemôže brániť skutočnosťou, že nemal vedomosť v konaní pred správcom dane o požiadavke vysvetliť úhrady faktúr pokladničnými dokladmi za vyplatenie od spoločnosti Z+M INVESTMENT, s.r.o., pretože správca dane ho riadne vyzval výzvou zo dňa 14.12.2010 na vysvetlenie tejto skutočnosti, na čo reagoval, že sa jedná o omyl a dodávky od tejto spoločnosti neboli uskutočnené.

Vzhľadom na uvedené, najvyšší súd napadnutý rozsudok ako vecne správny podľa § 219 ods. 1, 2 O.s.p. v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 224 ods. 1 O.s.p. a neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal.

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 01. 05. 2011).

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok **nie je** prípustný.

V Bratislave dňa 30. októbra 2014

JUDr. Milan M o r a v a , v.r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Alena Augustiňáková