

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/14/2017
Identifikačné číslo spisu: 3015200375
Dátum vydania rozhodnutia: 10.04.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:3015200375.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej a zo sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a Mgr. Viliama Pohančeniča v právnej veci žalobcu: Pavol Nechala - MoPa, s miestom podnikania P. O. Hviezdoslava 63/17, Nová Dubnica, právne zastúpeného advokátskou kanceláriou LAW FIRM s.r.o., so sídlom Špitálska 10, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo 1100306/1/106234/2015/5048 zo dňa 9. marca 2015, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/94/2015-52 zo dňa 7. decembra 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/94/2015-52 zo dňa 7. decembra 2016 z a m i e t a.

Žiaden z účastníkov n e m á n á r o k na náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/106234/2015/5048 zo dňa 09.03.2015, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 9301401/5/5037727/2014/Chud zo dňa 13.11.2014. Prvostupňový správny orgán vyrubil daňovému subjektu rozdiel v sume 514,17 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2008.

1.2 Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku konštatoval, že zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „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, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, sa presne zhodujú so skutočne realizovanými plneniami. Samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je dostačujúce. Faktúra je relevantným

dôkazom len v prípade, ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú i 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.

1.3 Správny súd považoval výpoveď svedka G. H. za nedôveryhodnú, keďže svedok ako jediný spoločník a konateľ spoločnosti (v čase zdaniteľných obchodov) nevedel uviesť, či spoločnosť mala majetok a zamestnancov, nevedel uviesť pôvod tovaru, označiť dopravcu. Skutočnosť, či sú alebo nie sú tieto police namontované v Pizzerii Věga nepreukazuje, že tieto predmety boli žalobcovi dodané práve dodávateľskou spoločnosťou KK-Royal, s.r.o. Správny súd pritom poukázal na skutočnosť, že samotný žalobca mal spornú faktúru zaúčtovanú vo svojom účtovníctve tak, že pod jej interným číslom je v knihe záväzkov vedená faktúra od iného dodávateľa, k faktúre nie je pripojený riadny výdavkový pokladničný doklad, keďže neobsahuje sumu, dátum a nie je opatrený žiadnym číslom. K spornému obchodu žalobca nepredložil doklady, ktoré by mohol mať pri bežnej starostlivosti k dispozícii (napr. dodací list).

1.4 K námietke žalobcu, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane vo výroku nešpecifikuje ustanovenia, na základe ktorých bolo vydané krajský súd uviedol, že táto námietka je nedôvodná, keďže správca dane i žalovaný vo výrokových častiach rozhodnutí uviedli, podľa ktorých zákonných ustanovení ktorého zákona vo veci rozhodovali. Rozhodnutia správnych orgánov sú tiež riadne odôvodnené, preto i námietka ich nepreskúmateľnosti je nedôvodná.

1.5 Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona 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 zneužiteľnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať jednak to, že 1. zdaniteľné plnenia boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre, a jednak že 2. prijaté služby a tovary ďalej použil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Samotné faktúry a doklady o ich úhrade sú síce formálnou podmienkou priznania nároku na odpočet DPH, nie sú však postačujúcou podmienkou pre priznanie nároku na odpočet DPH, pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia. Technicky je totiž možné vyhotoviť akúkoľvek faktúru, akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohradu na to, či takéto plnenie bolo skutočne poskytnuté. Je teda zřejmé, že splnenie formálnej stránky na priznanie nároku na odpočet DPH vyjadrenej predloženými dokladmi je síce jednou z podmienok, aby bol na základe týchto dokladov priznaný nárok na odpočet DPH, tieto doklady však musia byť odrazom reálneho plnenia. Jednoducho povedané, ak daňové doklady (faktúry a doklady o úhrade) neodrážajú reálne plnenie, nemôžu založiť nárok na odpočet DPH, nakoľko ide o fiktívne plnenie.

1.6 V prejednávanej veci správne orgány oboch stupňov dôvodne ustálili, že zdaniteľné plnenie nebolo reálne uskutočnené dodávateľom uvedeným na spornej faktúre, preto žalobcovi nemohlo byť priznané právo na odpočet DPH na vstupe podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. S poukazom na uvedené krajský súd po preskúmaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe dospel k záveru, že rozhodnutie a postup správneho orgánu v medziach žaloby sú v súlade so zákonom, a teda rozsudkom žalobu zamietol.

2.

2.1 Včas podanou kasačnou sťažnosťou sa žalobca domáhal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie, a to z dôvodu, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP).

2.2 Žalobca v podanej kasačnej sťažnosti namietal, že v priebehu kontroly jednoznačne preukázal

splnenie všetkých nevyhnutných podmienok pre odpočítanie DPH, keďže táto bola voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané. Uvedené bolo preukázané fyzickou existenciou dodávateľských faktúr riadne zaúčtovaných v účtovníctve daňového subjektu, ako aj fyzickou existenciou dodávok tovarov a služieb, ktorú sám správca dane preveril pri miestnom zisťovaní. Svedok G. H. jednoznačne potvrdil, že všetky práce a dodávky boli realizované v zmysle vystavených faktúr a boli predmetom podaných daňových priznaní spoločnosti KK - Royal, s.r.o. Bez povšimnutia nemôže ostať ani skutočnosť, že i v neúplnej odpovedi Daňového úradu Žilina bola potvrdená existencia niektorých faktúr a zo samotnej neúplnej odpovede Daňového úradu Žilina nie je možné dovodiť, že boli porušené podmienky stanovené v ustanovení § 49 ods. 1 zákona o DPH.

2.3 Žalobca namietal, že správca dane a taktiež žalovaný sa vôbec nezaoberali ním vznesenými námietkami. Žalovaný sa v odôvodnení druhostupňového rozhodnutia v podstate stotožnil so závermi správcu dane tak, ako boli uvedené v prvostupňovom rozhodnutí. Ani z odôvodnenia druhostupňového rozhodnutia však nie je zrejmé, prečo považoval žalovaný výpoveď svedka G. H. za nedôveryhodnú a prečo túto nepovažuje za relevantný dôkaz. Bez toho, aby žalovaný na uvedené otázky jednoznačne v odôvodnení napadnutého rozhodnutia odpovedal nie je možné takéto rozhodnutie podrobiť súdnemu prieskumu.

2.4 Žalobca poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3SŽf/1/2011 zo dňa 15.03.2011, rovnako aj na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11.

2.5 Právo na odpočítanie DPH je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené, a to ani z dôvodu, že DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru nebola zaplatená do štátneho rozpočtu (teda z dôvodu protiprávneho konania iného daňového subjektu) okrem prípadu, že by kontrolovaný daňový subjekt o takomto protiprávnom konaní vedel, resp. sa priamo na ňom podieľal: v takom prípade je na správcovi dane, aby túto skutočnosť v daňovom konaní (v daňovej kontrole) kontrolovanému daňovému subjektu preukázal.

2.6 Všetky vyššie uvedené námietky uplatnil žalobca i v samotnej žalobe avšak správny súd sa s nimi v odôvodnení napadnutého rozsudku riadne nezaoberal. Predovšetkým žiadnym spôsobom nezdôvodnil, na základe akých v daňovom konaní vykonaných dôkazov mohol (mal) žalobca mať vedomosť o prípadnom protiprávnom konaní jeho dodávateľa, hoci odpoveď práve na tento argument je kľúčová. Nepriznanie práva na odpočítanie DPH je potom hrubým porušením mechanizmu DPH v EÚ, ktoré nemôže byť obmedzené.

3.

3.1 Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril podaním doručeným krajskému súdu dňa 23.02.2017 a navrhol, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil. Žalovaný poukázal na skutočnosť, že námietky žalobcu obsiahnuté v kasačnej sťažnosti, už boli predmetom preskúmania žalovaným v odvolacom konaní, i predmetom súdneho prieskumu na krajskom súde. Žalovaný sa námietkami žalobcu podrobne zaoberal a vysporiadal v napadnutom rozhodnutí a následne aj v stanovisku k žalobe, preto naďalej zotrval v plnom rozsahu na svojich záveroch uvedených v napadnutom rozhodnutí. Napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj správcu dane boli vydané na základe spoľahlivo zisteného skutkového stavu a v súlade s právnymi predpismi.

4.

4.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti § 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia

rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk. (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

4.2 V konaní o kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, preskúmal rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/94/2015-52 zo dňa 07.12.2016, ktorý podľa § 190 SSP zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/106234/2015/5048 zo dňa 09.03.2015, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 9301401/5/5037727/2014/Chud zo dňa 13.11.2014. Prvostupňový správny orgán vyrubil daňovému subjektu rozdiel v sume 514,17 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2008.

4.3 Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

4.4 Podľa § 454 SSP, na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

4.5 Z predloženého administratívneho spisu kasačný súd mal za preukázané, že správca dane začal u žalobcu ako u daňového subjektu dňa 10.06.2010 daňovú kontrolu zameranú na zistenie a preverenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane z pridanej hodnoty so zameraním na nárok na odpočítanie dane. Kontrola bola vykonaná za zdaňovacie obdobia 1. štvrťrok až 4. štvrťrok 2008. O vykonanej daňovej kontrole vydal správca dane Protokol č. 9301401/5/4356644/2014/Chud zo dňa 24.09.2014 (ďalej len „protokol“).

4.6 Daňový subjekt si za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2008 uplatnil:

- odpočítanie DPH vo výške 25,60 Sk z daňového dokladu č. D-648P1/2008, ku ktorému bol priložený doklad z elektronickej registračnej pokladnice DKP č. 6681049242370002 od dodávateľa I., predmet dodania: syrový korbáčik,
- odpočítanie DPH vo výške 39,90 Sk z faktúry var. symbol 8278081107 od dodávateľa Orange Slovensko, a.s., predmet faktúry: mesačný poplatok a hovorné,
- odpočítanie DPH vo výške 68,40 Sk z faktúry var. symbol 8278553126 od dodávateľa Orange Slovensko, a.s., predmet faktúry: mesačný poplatok a hovorné,
- odpočítanie DPH vo výške 15 355,80 Sk z faktúry var. symbol 1512200801 od dodávateľa KK - Royal, s.r.o., predmet faktúry: dodanie nástenných políc, doprava a montáž.

4.7 Kontrolovaný daňový subjekt predložil na preukázanie reálnosti uskutočnenia predmetných obchodných transakcií iba vyššie uvedené faktúry. Správca dane v priebehu daňovej kontroly vypočul žalobcu, ako aj bývalých konateľov odberateľskej spoločnosti KK - Royal, s.r.o. Žiaden z vypočúvaných svedkov nevedol relevantné informácie, ktoré by potvrdili uskutočnenie deklarovanych obchodov.

4.8 Správca dane na základe vyššie uvedených skutočností vydal dňa 13.11.2014 rozhodnutie - dodatočný platobný výmer č. 9301401/5/5037727/2014/Chud, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2008 v sume 514,17 €. Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 1100306/1/106234/2015/5048 zo dňa 09.03.2015 prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

5.

5.1 Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom. Pri prevode alebo

prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

5.2 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.

5.3 Podľa § 49 ods. 2 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

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

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

- a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71,
- b) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b/ je daň uvedená v záznamoch podľa § 70,
- c) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c/ má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu,
- d) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d/ má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

5.5 Podľa § 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon o správe daní“), daňovou kontrolou sa 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; pri správe daní vykonávanej daňovým úradom alebo colným úradom daňovú kontrolu vykonáva zamestnanec správcu dane podľa § 1a písm. j/ prvého alebo druhého bodu na základe poverenia miestne príslušného správcu dane. 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.

5.6 Podľa § 29 ods. 1 až 4 zákona o správe daní:

- (1) Dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.
- (2) Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.
- (3) Netreba dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.
- (4) 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.

6.

6.1 Kasačný súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu zistil, že vo vzťahu k predmetu kasačných námietok žalobcu sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského

súdu a na zdôraznenie jeho správnosti doplnia nasledovné dôvody:

6.2 V citovaných ustanoveniach zákona o DPH sú stanovené podmienky, ktorých splnenie sa vyžaduje pri uplatnení práva na odpočet DPH. Na to, aby mohol byť pri dodaní tovaru uplatnený odpočet DPH, však nestačí len vyhotovenie faktúry s náležitosťami podľa § 71 zákona o DPH. Musí dôjsť aj k preukázaniu reálneho, faktického dodania, ktoré musí byť rovnako materiálne preukázané. Tieto dve podmienky preukázania musia byť splnené kumulatívne, inak nárok na odpočet DPH nemožno uplatniť. Dôkazné bremeno v takomto prípade zaťažuje daňový subjekt, ktorý musí preukázať splnenie formálnej, ako aj materiálnej podmienky. Daňový subjekt má povinnosť preukázať faktúry, resp. iné daňové doklady, na základe ktorých si uplatňuje odpočet DPH. Tieto listinné dôkazy sa musia zhodovať so skutočne zrealizovanými plneniami. Preukázanie samotnej faktúry je dostačujúce iba v prípade, že je nepochybne preukázateľná zhoda údajov uvedených vo faktúre s reálnym plnením. Doklady musia byť vystavené na reálnom materiálnom podklade, pričom údaje v nich musia byť aj ako právna skutočnosť reálne preukázateľné. Ak správca dane s prihliadnutím na objektívne skutočnosti zistí, že právo na odpočet DPH sa uplatňuje neoprávnené, spôsobom pokúšajúcim sa obísť zákon, subjektu právo na odpočet dane zamietne. Uvedené vyplýva z rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie a rovnako aj zo šiestej smernice, resp. na ňu nadväzujúcej smernice Rady Európskej únie 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

6.3 Podľa čl. 10 bod 2 šiestej smernice a tiež podľa zákona o DPH daňová povinnosť pri dodaní tovaru vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, kedy kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

6.4 V rámci vyrubovacieho konania, pri preukazovaní reálneho dodania tovaru a služieb, zaťažuje dôkazné bremeno vždy daňový subjekt, v tomto prípade žalobcu. Podľa ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky aj v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, možno konštatovať, že: dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený. Žalobca ako daňový subjekt uplatňujúci si právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty neuniesol dôkazné bremeno, keď jednoznačným a vierohodným spôsobom nepreukázal použitie tovaru na dodávku tovarov a služieb ak platiteľ, čím nesplnil jednu z dvoch zákonných podmienok zakotvených v ustanovení § 49 ods. 2 zákona o DPH. Uvedené podmienky musia byť splnené kumulatívne, a preto nesplnenie jednej z nich, tak ako je tomu v predmetnej právnej veci, znamená negatívnu aplikáciu citovaného ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH.

6.5 Taktiež daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom. Toto ustanovenie zakotvuje, že dôkazné bremeno je na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý je povinný preukázať, že si nárok uplatňuje oprávnené 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. Nie je povinnosťou daňových orgánov vyhľadávať za daňový subjekt - žalobcu dôkazy preukazujúce jeho oprávnenie na odpočet dane, ale naopak bolo povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu, predložiť relevantné dôkazy, ktorými by spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti preukázal, že si odpočet dane v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil

oprávnené. Nepostačuje iba predloženie faktúry, platiteľ dane musí preukázať, že zdaniteľný obchod bol aj reálne uskutočnený.

6.6 Z obsahu rozsudku Krajského súdu v Trenčíne, ako aj z pripojeného administratívneho spisu, je nesporné, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, ako je opísané vyššie, z ktorého závermi sa kasačný súd stotožňuje. Správca dane v priebehu daňovej kontroly vypočul bývalých aj súčasných konateľov odberateľskej spoločnosti, taktiež i žalobcu. Žiaden z vypočúvaných svedkov však nepotvrdil resp. ani nepredložil taký relevantný dôkaz, ktorý by potvrdil uskutočnenie obchodných transakcií tak, ako ich deklaroval žalobca. Jediný relevantný dôkaz, ktorý žalobca predložil za účelom preukázania reálneho dodania tovaru, boli faktúry. Ako však už bolo nespočetne krát konštatované ustálenou rozhodovacou praxou Najvyššieho súdu, na preukázanie dodania tovaru za účelom odpočítania DPH nepostačuje ako relevantný dôkaz len samotná faktúra, predmetom ktorej je preskúmaná obchodná transakcia.

6.7 Základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH zo zdaniteľného obchodu je vznik daňovej povinnosti. Daňová povinnosť vo všeobecnosti znamená, že štátu vzniká právo žiadať daň od osôb, ktorým to zákon vymedzuje. V tejto súvislosti je však potrebné uviesť, že nepostačuje len samotné uvedenie DPH na faktúre, podstatné je, aby došlo k vzniku daňovej povinnosti v intenciách ustanovenia § 19 zákona o DPH, t. j. z titulu skutočného dodania tovaru. Táto podmienka vyplýva z § 49 ods. 1 zákona o DPH. Samotný vznik daňovej povinnosti a uvedenie DPH na faktúre vo väzbe na nárok na odpočítanie DPH u kupujúceho však nestačí, pretože na strane platiteľa ako príjemcu zdaniteľného plnenia musí byť preukázané, že prijaté plnenia obstaral na účely uskutočňovania svojich vlastných zdaniteľných plnení (na účely svojho podnikania).

6.8 V priebehu daňového konania musí byť preukázaný jednak obsah, ale aj skutočný význam plnení deklarovaných daňovým subjektom prostredníctvom relevantného daňového dokladu. Pri nepriznaní práva na odpočet DPH sa môže vziať do úvahy umelý charakter týchto plnení, ako aj právne, ekonomické alebo personálne prepojenie medzi podnikateľmi pri znížení daňového zaťaženia.

6.9 Samotná existencia faktúry však určite nie je postačujúcim, relevantným dôkazom toho, že k dodaniu tovaru skutočne došlo. Zaučtovanie daňových dokladov v súlade so zásadami účtovníctva ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých zdaniteľných dodávok (tovarov a služieb). Zákonné podmienky, po splnení ktorých vzniká platiteľovi právo na odpočítanie dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, t. j. musia nesporne preukazovať skutočnosť vo všetkých jej znakoch - v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte.

6.10 Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužiteľná. Je teda na mieste požadovať od daňového subjektu, aby už v priebehu vykonávania zdaniteľných plnení, obchodov deklarovaných účtovnými dokladmi, aby prijal opatrenia, ktoré by zaistili, že sa prijatím konkrétneho plnenia nebude podieľať na daňovom podvode. „Je pravda, že ak existujú okolnosti umožňujúce predpokladať nezákonnosti alebo daňový podvod, obozretný subjekt môže v závislosti od okolností prípadu považovať za svoju povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, od ktorého zamýšľa nadobudnúť tovar alebo služby, tak, aby sa uistil o jeho spoľahlivosti“ (Rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, Mahagében a Dávid). Každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre.

6.11 V prípade, že si daňový subjekt uplatňuje právo (napr. právo na odpočet DPH), musí už od počiatku premýšľať nad tým, ako toto právo obháji v prípadnom spore a v nadväznosti nato by mal, z dôvodu objektívnej i požadovanej obozretnosti, daný obchod patrične zdokumentovať.

6.12 Najvyšší súd SR dospel s poukazom na uvedené k záveru, že námietky žalobcu uvedené v kasačnej sťažnosti nie sú opodstatnené, pretože krajský súd (resp. predtým žalovaný a správca dane) svoje

rozhodnutie vydal na základe spoľahlivo zisteného skutkového stavu, použil správny výklad a aplikáciu príslušných ustanovení (§ 49 a 51 zákona o DPH), a aj postupoval zákonne, vychádzajúc zo skutkového stavu zisteného produkovaných v procese dokazovania pri správe daní. Rovnako senát zdôrazňuje, že dôkazne bremeno leží na daňovom subjekte, nie na správcovi dane, preto je daňový subjekt povinný svoje tvrdenia spoľahlivo preukázať. Ak tak neučiní (čo v tomto prípade neurobil, keď žalobca predložil len faktúru a k tomu súvisiace dokumenty, avšak nedokázal preukázať reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia), nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.

6.13 Po vyhodnotení závažnosti kasačných dôvodov žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd SR v zmysle ustanovenia § 461 SSP konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby vyhovel kasačnej sťažnosti žalobcu, pretože konanie pred finančnými orgánmi bolo súladné so zákonom a krajský súd postupoval preto vecne správne, keď žalobu zamietol podľa ustanovenia § 190 SSP. Kasačný súd sa stotožnil s právnou argumentáciou krajského súdu a kasačnú sťažnosť žalobcu zamietol.

6.14 Vychádzajúc z uvedeného a s ohľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zmenu, alebo zrušenie napadnutého rozsudku Krajského súdu v Trenčíne, Najvyšší súd SR ako súd kasačný kasačnú sťažnosť žalobcu ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 SSP.

7.

7.1 O náhrade trov kasačného konania najvyšší súd rozhodol podľa § 170 písm. a/ SSP v spojení s §467 ods. 1 SSP. Žalobca v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov odvolacieho konania zo zákona neprislúcha, preto žalobcovi právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

Poučenie:

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