



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudkýň JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Petry Príbelskej PhD., v právnej veci žalobcu: **EUROSTONEX, s.r.o.**, Svätoplukova 1233/14, Púchov, IČO: 44 999 801, *právne zastúpený JUDr. Pavlom Čičmancom, advokátom so sídlom Prievozská 14/A, Bratislava*, proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/411590/2014/5051 zo dňa 17. septembra 2014, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne, č. k. 13S/283/2014-30 zo dňa 16. marca 2016, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/283/2014-30 zo dňa 16. marca 2016 **p o t v r d z u j e .**

Žalobcovi právo na 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

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného 1100306/1/411590/2014/5051 zo dňa 17.09.2014, ktorým žalovaný zamietol

odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín zo dňa 12.06.2014 č. 9312401/5/2726204/2014/Be. Prvostupňový správny orgán vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2012 v sume 8.054,60 €, nepriznal nadmerný odpočet na DPH uplatnený v podanom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie august 2012 v sume 1.243,16 € a vyrubil mu vlastnú daňovú povinnosť v sume 6.801,44 €.

1.2 Predmetom konania pred krajským súdom bolo rozhodnutie žalovaného č. 1100306/1/411590/2014/5051 zo dňa 17. septembra 2014, ktorým podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. potvrdil vyššie cit. rozhodnutie správcu dane, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona 563/2009 Z. z. určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2012 vo výške 8.054,60 €, keď správca dane s poukazom na ust. § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“ alebo aj „zákon č. 222/2004 Z. z.“) neuznal žalobcovi nadmerný odpočet uplatnený v podanom daňovom priznaní v celkovej výške 1.243,16 € a vyrubil vlastnú daňovú povinnosť na dani z pridanej hodnoty v sume 6.801,44 €, keď správca dane s poukazom na § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. neuznal žalobcovi právo odpočítať si DPH z dodávateľskej faktúry od dodávateľa NDP SLOVAKIA s.r.o. so sídlom Potočná 9, Piešťany, IČO: 36 314 455, a to konkrétne faktúra č. 20123045 zo dňa 24. augusta 2012 s predmetom plnenia granitové dosky v sume 48.327,60 €, z toho DPH 8.054,60 €.

1.3 Krajský súd v Trenčíne, ako vecne a miestne príslušný na konanie podľa § 246 ods. 1 O.s.p., § 246a ods. 1 druhá veta O.s.p., vychádzajúc zo skutkového stavu v čase vydania napadnutých rozhodnutí (§ 250i ods. 1 O.s.p.) preskúmal napadnuté rozhodnutia a postup správneho orgánu podľa § 247 ods. 1 O.s.p. v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobách (§ 249 ods. 2 O.s.p.), pričom bol viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby (§ 250j ods. 3 O.s.p.).

1.4 Krajský súd v Trenčíne rozhodol o žalobe bez pojednávania (§ 250f ods. 1 O.s.p.) a po oboznámení sa s vyjadreniami účastníkov konania, ako aj s obsahom administratívneho spisu dospel Krajský súd v Trenčíne jednohlasne k záveru, že nakoľko rozhodnutie a postup žalovaného v medziach žaloby sú v súlade so zákonom, pričom krajský súd v konaní žalovaného správneho orgánu nezistil ani takú vadu, ktorá by mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého správneho rozhodnutia podľa ust. § 250j ods. 3 O.s.p., že nie je možné priznať

správnej žalobe úspech. Preto rozsudkom vyslovil, že sa žaloba v zmysle § 250j ods. 1 O.s.p. zamietá.

1.5 Krajský súd predovšetkým zdôrazňuje, že z rozsiahleho dokazovania, ktoré správca dane vo veci vykonal, je zrejmé, že:

1. „spoločnosti NDP SLOVAKIA s.r.o., Piešťany, žalobca a Real property development, s.r.o., Bratislava, boli v rozhodnom období personálne a ekonomicky prepojené cez osoby spoločníkov a konateľov,
2. spoločnosť L.K.EURO s.r.o., Bratislava, je rizikovým subjektom, konateľom ktorej bola určitý čas i neexistujúca osoba, v súčasnosti je spoločnosť bez konateľa,
3. žalobca neprehľadným skladovým hospodárstvom, skladovaním tovaru viacerých spoločností vzájomne personálne prepojených v jednom sklade vytvoril ekonomické prostredie vhodné na zneužitie práva,
4. tovar na spornej faktúre je špecifikovaný len všeobecným spôsobom bez konkrétnej špecifikácie (nie je uvedený typ, sortiment, druh, farba, odtieň, povrchová úprava, odolnosť, rozmer, pôvod, a pod.),
5. obchodné transakcie medzi žalobcom a jeho dodávateľom NDP SLOVAKIA s.r.o., Piešťany, prebehli bez toho, aby došlo k pohybu tovaru, t.j. tovar sa stále nachádzal v sklade na adrese Svätoplukova 14, Púchov,
6. napriek zvyšovaniu ceny za tovar, žalobca od svojho vzniku, t.j. od roku 2009 vykazuje stratu na dani z príjmov právnických osôb, za celé obdobie vykazuje nulovú daňovú povinnosť.“

1.6 Krajský súd v Trenčíne bol jednoznačne toho názoru, že vyššie uvedené skutočnosti vo vzájomnej súvislosti v úplnej zhode preukazujú, že konanie spoločnosti NDP SLOVAKIA s.r.o., bolo v danom prípade len vystavenie fiktívnych faktúr na predmetný tovar, o čom Ing. Jozef Jakubík – konateľ žalobcu musel vedieť, keďže cez jeho osobu boli tieto spoločnosti personálne prepojené (Ing. Jozef Jakubík bol v rozhodnom období konateľom aj žalobcu a aj spoločnosti NDP SLOVAKIA s.r.o.). Záver súdu, že spoločnosť NDP SLOVAKIA s.r.o., nedodala žalobcovi reálne predmetný tovar, vychádza zo zistenia, že sama spoločnosť NDP SLOVAKIA s.r.o., týmto tovarom nikdy nedisponovala. Jednoznačne totiž bolo preukázané, že predmetný tovar nenadobudla spoločnosť NDP SLOVAKIA s.r.o., od svojho údajného dodávateľa L.K.EURO s.r.o., Bratislava.

1.7 Spoločnosť L.K.EURO s.r.o., Bratislava, je rizikovým subjektom, spoločníkom spoločnosti L.K.EURO s.r.o., je spoločnosť EURO TRAVEL LTD. Suite 102, Ground Floor, Blake Building, Corner EYRER & Hutson Streets, Belize City, Belize, za ktorú v čase vydania napadnutého rozhodnutia nekonala žiadna osoba a predtým bol konateľom spoločnosti dokonca neexistujúci subjekt – Ľuboš Štepka. Na adrese sídla spoločnosti sa nachádza bytový dom a byt, na ktorom bolo vyznačené obchodné meno spoločnosti L.K.EURO s.r.o., Bratislava a po zazvonení otvorila neznáma žena, ktorá uviedla, že nič nevie, pretože v byte nebýva, len tam prenocovala a nechcela sa k ničomu vyjadrovať. Spoločnosť L.K.EURO s.r.o., teda sporný tovar – mramorové dosky nedodala spoločnosti NDP SLOVAKIA s.r.o. Ak teda spoločnosť NDP SLOVAKIA s.r.o., nevlastnila a nedisponovala s predmetným tovarom, nemohla ho ani následne dodať žalobcovi a vystaviť mu spornú faktúru.

1.8 Tvrdenia Ing. Jozefa Jakubíka o reálnom priebehu predmetných obchodov Krajský súd v Trenčíne považuje len za účelové tvrdenia, ktoré sú v príkrom rozpore s vyššie uvedenými skutočnosťami. Sklad, ktorý používa žalobca, užívajú aj ďalšie spoločnosti, okrem iných i NDP SLOVAKIA s.r.o., tovar v sklade nie je jednoznačne označený, nie je teda možné hodnoverne preukázať, že ten-ktorý tovar je práve vo vlastníctve žalobcu, či inej osoby. Vlastníctvo tovaru nemôže žalobca preukázať ani skladovými kartami, nakoľko skladovú evidenciu zásob vedie účelovo tak, že jednotlivé skladové zásoby nevykazujú kontinuitu. V tejto súvislosti Krajský súd v Trenčíne zdôrazňuje, že nie je úlohou správnych orgánov zisťovať pôvod predmetného tovaru, je povinnosťou žalobcu, ktorý si uplatňuje odpočet DPH na vstupe, preukázať, že predmetný tovar dodal žalobcovi dodávateľ uvedený na faktúre, z ktorej si uplatňuje odpočet. V prejednávanej veci nielenže žalobca nepreukázal, že spoločnosť NDP SLOVAKIA s.r.o., dodala žalobcovi reálne predmetný tovar popísaný na spornej faktúre, ale práve naopak, správca dane rozsiahlym šetrením jednoznačne preukázal, že predmetný tovar nemohla spoločnosť NDP SLOVAKIA s.r.o., žalobcovi reálne dodať, nakoľko ním sama nedisponovala (jej dodávateľ L.K.EURO s.r.o., Bratislava, jej tento tovar nedodal, tak ako to tvrdil Ing. Jozef Jakubík). Vychádzajúc zo záveru, že spoločnosť NDP SLOVAKIA s.r.o., vystavila spornú faktúru ako faktúru fiktívnu bez toho, aby reálne žalobcovi dodala predmetný tovar, je zrejmé, že i žalobca musel o tejto fiktívnosti mať vedomosť. Pokiaľ totiž žalobca prijal faktúru od subjektu (spoločnosti NDP SLOVAKIA s.r.o.), ktorý mu tovar uvedený na tejto faktúre reálne nedodal, musel mať žalobca vedomosť o tom, že takáto je len fiktívnou faktúrou. Krajský súd v Trenčíne

jednoznačne ustálil, že sporná faktúra je len fiktívnou faktúrou, pričom upozornil opätovne na skutočnosť, že žalobca a spoločnosť NDP SLOVAKIA s.r.o. sú personálne prepojené cez osobu konateľ'a Ing. Jozefa Jakubíka, preto nie je možné pochybovať o vedomosti žalobcu o fiktívnosti obchodu.

1.9 Krajský súd v Trenčíne sa nestotožnil s tvrdením žalobcu, žeby ustálenie skutkového stavu zo strany správcu dane a žalovaného bolo v rozpore s obsahom spisu, a že je zavádzajúce a skresľujúce. Krajský súd v Trenčíne konštatuje, že správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie a z takto vykonaného dokazovania a z toho vyplývajúcich zistení nemohol správca dane dospieť k iným skutkovým záverom, k akým dospel. V tomto smere mu nemožno nič vyčítať. Pokiaľ žalobca namietal, že v daňovom konaní neboli vykonané ním navrhnuté dôkazy, Krajský súd v Trenčíne v tejto súvislosti odkazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/84/2012, podľa ktorého zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáza a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu (žalobcu) ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávajúcemu dokazovanie a jeho úvahe, 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. Pokiaľ žalobca kategoricky odmietol striktné závery správcu dane a žalovaného o tom, že cieľom konania žalobcu bolo získanie nenáležitej daňovej výhody v podobe odpočtu DPH, Krajský súd v Trenčíne je toho názoru – ako už bolo vyššie uvedené – že žalobca musel mať vedomosť o fiktívnosti obchodu popísaného na spornej faktúre. Preto ani táto námietka žalobcu nie je dôvodná.

1.10 Dňa 18. apríla 2016 (pondelok), žalobca prevzal rozsudok krajského súdu.

1.11 Dňa 3. mája 2016, žalobca podal na pošte odvolanie voči predmetnému rozsudku, kde sa domáha zmeny výrokovej časti napadnutého rozsudku krajského súdu v celom rozsahu.

2.

2.1 Včas podaným odvolaním sa žalobca domáhal, aby odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13S/283/2014-30 zo dňa 16. marca 2016 v súlade s ustanovením § 250ja ods. 3 O.s.p. zmenil rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/283/2014-30 zo dňa 16. marca 2016 tak, že **sa zrušuje rozhodnutie** Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky zo sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, č.k. 1100306/1/411590/2014/5051, vydané 17. septembra 2014, ktorým podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku **potvrdil** rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č.k. 9312401/5/2726204/2014/Be zo dňa 12. júna 2014, ktorým žalobcovi podľa § 68 ods. 5, ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) (ďalej len „daňový poriadok“) určil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2012 vo výške 8.054,60 € **nepriznal** nadmerný odpočet DPH v sume 6.801,44 € a aby vec sa vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

2.2 Podľa názoru žalobcu závery krajského súdu treba hodnotiť ako arbitrárne a protizákonné lebo vychádzajú zo skutkového stavu, ktorý je v rozpore s obsahom spisu, nesprávneho výkladu čl. 2 ods. 1 písm. a, písm. b/, čl. 167, čl. 168 písm. a/, čl. 178 písm. a/, čl. 220 ods. 1., čl. 226, čl. 273 DPH smernice, § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, § 3 ods. 1, ods. 2, ods. 3, ods. 6, § 24 ods. 1, ods. 2, ods. 3 daňového poriadku, ako i z nesprávneho posudzovania dôkazov produkovaných v procese dokazovania pri správe daní.

2.3 Žalobca ďalej spochybňuje tvrdenia krajského súdu, žalovaného a správcu dane ohľadom vierohodnosti výpovede svedka Ing. Jozefa Jakubíka vo veci zakúpenia a prevezenia tovaru do skladu žalobcu.

2.4 Žalobca je toho názoru, že skutkový záver o absencii materiálneho podkladu k predloženým dokladom, ktorý si podľa neho osvojil krajský súd v zhode so žalovaným a správcom dane je nesprávny, založený na vytvorenej fiktívnej konštrukcii, ktorou sa len konštatujú nezrovnalosti v predložených faktúrach ohľadne obsahu faktúr, nijakým spôsobom však nespochybňujúcim nenakúpenie a nedovezenie tovaru do skladu žalobcu.

2.5 Žalobca tiež namietal, že záujem a právo na ochrane verejných financií nemôže byť založený na systéme zodpovednosti daňovníka bez ohľadu na zavinenie (na objektívnej zodpovednosti). Podľa názoru žalobcu, založenie systému objektívnej zodpovednosti totiž prekračuje rozsah nevyhnutný na ochranu práv verejných financií.

3.

3.1 K podanému odvolaniu sa vyjadril aj žalovaný svojim podaním zo dňa 25. mája 2016, kde uvádza, že sa v plnom rozsahu pridriava svojich záverov a tvrdení, ako boli uvedené v napadnutom rozhodnutí, ako aj v stanovisku k žalobe.

3.2 Žalovaný navrhuje, aby Najvyšší súd SR odvolaním napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/283/2014-30 zo dňa 16. marca 2016 ako vecne správny potvrdil.

4.

4.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a v medziach podaného odvolania (§ 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 212 ods. 1 O.s.p.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 250ja ods. 2 O.s.p., keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk.

4.2 V odvolacom konaní Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací, preskúmal rozsudok Krajského súdu v Trenčíne, č.k. 13S/283/2014-30 zo dňa 16. marca 2016, ktorý podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/411590/2014/5051 zo dňa 17. septembra 2014, ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín zo dňa 12. júna 2014, č. 9312401/5/2726204/2014/Be. Správca dane určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2012 v sume 8.054,60 €, nepriznal nadmerný odpočet na DPH uplatnený v podanom daňovom priznaní v sume 1.243,16 € a vyrubil mu vlastnú daňovú povinnosť v sume 6.801,44 EUR.

4.3 V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, kde 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 (§ 247 ods. 1 O.s.p.). Na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.).

4.4 Podľa § 219 ods. 1 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne. Podľa § 219 ods. 2 O.s.p., 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.

4.5 Podľa § 250i ods. 1 O.s.p. pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia.

4.6 Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu zistil, že vo vzťahu k predmetu odvolacích námietok žalobcu sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti dopĺňa nasledovné dôvody (§ 219 ods. 2 O.s.p.):

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

4.8 Ďalej § 49 ods. 2 zákona o DPH ustanovuje, že *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.*

4.9 Ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a/ citovaného zákona uvádza, že *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.*

4.10 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 nepochybné 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 smernice Rady Európskej únie 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

4.11 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.

4.12 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 správcou 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.

4.13 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 odvolací súd stotožňuje. Je zjavné, že úlohou spoločnosti NDP SLOVAKIA s.r.o., Piešťany, bolo len vystavenie fiktívnej faktúry na predmetný tovar, o čom Ing. Jozef Jakubík – konateľ žalobcu musel vedieť, keďže cez jeho osobu boli tieto spoločnosti personálne prepojené (Ing. Jozef Jakubík bol v rozhodnom období konateľom aj žalobcu a aj spoločnosti NDP SLOVAKIA s.r.o.). Záver krajského súdu, že spoločnosť NDP SLOVAKIA s.r.o., Piešťany, nedodala žalobcovi reálne predmetný tovar, vychádza zo zistenia, že sama spoločnosť NDP SLOVAKIA s.r.o., Piešťany, týmto tovarom nikdy nedisponovala. Jednoznačne totiž bolo preukázané, že predmetný tovar nenadobudla spoločnosť NDP SLOVAKIA s.r.o., od svojho údajného dodávateľa L.K.EURO s.r.o., Ak teda spoločnosť NDP SLOVAKIA s.r.o., nevlastnila a nedisponovala s predmetným

tovarom, nemohla ho ani dodať žalobcovi a oprávnene mu vystaviť spornú faktúru. V úplnej zhode s vyššie uvedenými zisteniami a so záverom, že spoločnosť NDP SLOVAKIA s.r.o., vystavovala len fiktívnu faktúru, bez reálneho dodania tovaru, je i tá skutočnosť, že spoločnosť L.K.EURO s.r.o. (ktorá vystupovala ako jej dodávateľ) je rizikovým subjektom, v rozhodnom čase (kedy sa mali uskutočniť obchody), nemala žiadnych zamestnancov, žiadne kancelárske, prevádzkové, ani skladové priestory, žiadne vybavenie, a navyše ani konateľa. O nefunkčnosti spoločnosti L.K.EURO s.r.o. nasvedčuje i jej súčasný stav, keď táto spoločnosť, v súčasnosti nemá konateľa (jej posledným konateľom bol Ľuboš Štepka – neexistujúci subjekt).

4.14 Odvolací súd sa stotožňuje aj s názorom, že ani samotná fyzická existencia časti predmetného tovaru v sklade žalobcu nepreukazuje, že tento tovar reálne dodala žalobcovi spoločnosť NDP SLOVAKIA s.r.o. Navyše sklad, ktorý používa žalobca, užívajú aj ďalšie spoločnosti, okrem iných i NDP SLOVAKIA s.r.o.,. Tovar v sklade podľa zistení finančných orgánov nie je jednoznačne označený, nie je teda možné hodnoverne preukázať, že ten-ktorý tovar je práve vo vlastníctve žalobcu, či inej osoby. Vlastníctvo tovaru nemôže žalobca preukázať ani skladovými kartami, pretože skladovú evidenciu zásob vedie účelovo tak, že jednotlivé skladové zásoby nevykazujú kontinuitu. Treba zdôrazniť, že nie je úlohou finančných orgánov zisťovať pôvod predmetného tovaru, je povinnosťou žalobcu, ktorý si uplatňuje odpočet DPH na vstupe preukázať, že predmetný tovar dodal žalobcovi dodávateľ uvedený na faktúre, z ktorej si uplatňuje odpočet. V prejednáwanej veci nielenže žalobca nepreukázal, že spoločnosť NDP SLOVAKIA s.r.o. dodala žalobcovi reálne predmetný tovar popísaný na spornej faktúre, ale práve naopak, správca dane rozsiahlym šetrením jednoznačne preukázal, že predmetný tovar nemohla spoločnosť NDP SLOVAKIA s.r.o. žalobcovi reálne dodať.

4.15 Najvyšší súd SR dospel s poukazom na uvedené k záveru, že námietky žalobcu uvedené v odvolaní 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.

4.16 K námietke odvolateľa o arbitrárnosti rozsudku je potrebné konštatovať, 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, pretože vyrubovacie konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, 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.*

4.17 *Žalobca neunesol ani vo vyrubovacom, ani v súdnom konaní dôkazné bremeno a nebolo možné súhlasiť ani s jeho opakovanými odvolaciami námietkami, keď neuviedol žiadne také skutočnosti, s ktorými by sa daňové orgány nevysporiadali. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú kontrolu daňovníkom deklarováných skutočností a dokladov. Aj keď faktúry obsahujú po formálnej stránke všetky predpísané náležitosti, pre daňové účely musia byť skutočnosti na nich deklarované aj preukázateľné inými dôkazmi.*

4.18 *Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu konštatuje, že žalobca okrem faktúry nepredložil žiadne iné doklady, ktorými by preukazoval reálne uskutočnenie dodávky. „Prijatie faktúry formálne splnenými náležitosťami podľa § 71 zákona o DPH ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých faktúr.“* Rozhodnutie Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 4Sžf/75/2014.

4.19 Po vyhodnotení závažnosti odvolacích 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 § 219 ods. 2 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby vyhovel odvolaniu žalobcu, pretože konanie pred finančnými orgánmi bolo súladné so zákonom a krajský súd postupoval preto vecne správne, keď žalobu

zamietol podľa ustanovenia § 250j ods. 1 O.s.p. Odvolací súd sa stotožnil s právnou argumentáciou krajského súdu a predmetný rozsudok krajského súdu potvrdil.

4.20 Vychádzajúc z uvedeného a s ohľadom na to, že vznesené odvolacie námietky neboli spôsobilé na zmenu, alebo zrušenie napadnutého rozsudku Krajského súdu v Trenčíne, Najvyšší súd SR ako súd odvolací napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa ako vecne správny podľa § 219 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. potvrdil.

5.

5.1 O náhrade trov odvolacieho konania najvyšší súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. Žalobca v odvolacom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov odvolacieho konania zo zákona neprislúcha, preto žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

5.2 Podľa § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov. Odvolacie konanie v tejto veci začalo pred 1. júlom 2016, najvyšší súd preto procesne postupoval podľa ustanovení O.s.p.

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

V Bratislave dňa 3. mája 2017

JUDr. Jana Z E M K O V Á PhD., v.r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Viera Vraníková