

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 4Sžfk/9/2017  
Identifikačné číslo spisu: 3015200274  
Dátum vydania rozhodnutia: 01.03.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:3015200274.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej a sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Petry Príbelskej PhD. v právnej veci žalobcu: GALTERRA spol. s r.o., so sídlom Lazany 255, IČO: 31 560 679, zastúpeného JUDr. Pavlom Babiakom, advokátom, so sídlom Prievidza, ul. G. Švéniho 6, prot žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo 1100306/1/47101/2015/5050 zo dňa 30. januára 2015, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/74/2015-144 zo dňa 23. novembra 2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/74/2015-144 zo dňa 23. novembra 2016 z a m i e t a.

Žalobcovi právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

### 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. 1100306/1/47101/2015/5050 zo dňa 30.01.2016, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 9313401/5/4718157/2014/Bla zo dňa 21.10.2014. Prvostupňový správny orgán určil daňovému subjektu rozdiel v sume 12.929,- € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2011.

1.2 Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku v súvislosti s vykonaným dokazovaním konštatoval, že vo vyrubovacom konaní správca dane v zásade hodnotí skutočnosti zhrnuté v protokole o daňovej kontrole a námietky daňového subjektu proti protokolu, ktoré sú právne významné pre určenie dane. Uvedené však nevylučuje, aby sa v tejto fáze konania vykonalo aj dokazovanie, a to najmä za situácie, keď povinnosť vykonať toto dokazovanie pre správca dane vyplynula z právoplatného rozhodnutia odvolacieho správneho orgánu. Právna úprava umožňovala a aj v súčasnosti umožňuje

odvolaciemu správne mu orgánu vec zrušiť a vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie, a to aj z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu. Nie je potom ani vylúčené, aby v tomto ďalšom konaní bolo v zmysle záväzného rozhodnutia nadriadeného orgánu vykonané aj doplnenie dokazovania, tak ako tomu bolo v prejednávanej veci. Podstatné je, že s výsledkami takto vykonaného dokazovania bol žalobca riadne oboznámený, mal možnosť sa k nemu vyjadriť. Ustanovenia § 38 až § 45 zákona č. 511/1992 Zb. nevylučujú vykonávanie dokazovania vo vyrubovacom konaní. Dôkaz získaný správcom dane po zrušení jeho rozhodnutia na základe rozhodnutia odvolacieho správneho orgánu alebo súdu, je dôkazom získaným v súlade so zákonom a nič nebráni jeho použitiu pri rozhodovaní správnych orgánov o veci.

1.3 Krajský súd mal za to, že správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie a dostatočným spôsobom zistil skutkový stav veci potrebný pre posúdenie daného prípadu. Rovnako bol správny súd toho názoru, že žalovaný sa riadne vysporiadal s jednotlivými odvolacími námietkami žalobcu, keď dal odpovede na všetky otázky, ktoré žalobca v odvolaní nastolil, vrátane námietky ohľadne nedodržania lehôt na vydanie rozhodnutia. Žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia presne uviedol ako boli predĺžené lehoty na vydanie rozhodnutia a že rozhodnutie bolo správcom dane vydané v súlade s takto predĺženými lehotami.

1.4 Námietka týkajúca sa absencie zápisnice o priebehu a výsledkoch dokazovania je podľa názoru správneho súdu taktiež nedôvodná, keď v zmysle § 19 zákona č. 563/2009 Z. z. zákon rozoznáva dva druhy zápisníc a to zápisnicu o vykonaní úkonu a zápisnicu o ústnom pojednávaní. Zápisnica o priebehu a výsledkoch dokazovania a rozhodnutie nie je ďalším druhom zápisnice, ale ide o zápisnicu, ktorá má svojim obsahom zhrnúť priebeh a výsledky dokazovania. V danom prípade je takéto zhrnutie obsiahnuté v zápisnici zo dňa 09.10.2014, ktorá je zápisnicou o ústnom pojednávaní, keďže s týmto zhrnutím bol v súlade so zákonom oboznámený aj zástupca žalobcu, a to na ústnom pojednávaní.

1.5 Samotné faktúry 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 (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. Ak teda daňové doklady (faktúry a doklady o úhrade) neodrážajú reálne plnenie, nemôže byť žalobcovi na základe takýchto faktúr bez ďalšieho priznané právo na odpočet DPH, nakoľko ide o fiktívne faktúry, ktoré sú spravidla vystavované v súvislosti s daňovým únikom. A práve o takýto prípad ide aj v súdnej veci, a to konkrétne vo vzťahu k sporným faktúram od spoločností COREKTA plus, s.r.o., a v časti aj faktúry od spoločnosti SYNMA, s.r.o.,.

1.6 Správca dane na základe výsledkov dokazovania kvalifikovane spochybnil reálnosť vykonania reklamných činností pre žalobcu dodávateľkou spoločnosťou COREKTA plus, s.r.o.,. Odmena za vykonanie reklamnej činnosti bola vyúčtovaná spornou faktúrou č. 30110019 zo dňa 01.12.2011. Mediálne výstupy, ktoré boli deklarované ako výstup činnosti spoločnosti COREKTA plus, s.r.o. boli v zmysle zistené správcu dane realizované na základe zmluvy medzi spoločnosťou Úsmev ako dar, spol. s r.o. a spoločnosťou JS TRADE Košice s.r.o. z tohto istého dňa. Spoločnosť JS TRADE Košice s.r.o. (toho času už neexistujúca), v tomto období (uzavretia zmluvy) nemala žiadneho štatutára, a teda tu neexistovala oprávnená osoba, ktorá by mohla svojim konaním zaväzovať spoločnosť, uzatvárať za ňu zmluvy. Dodávateľská spoločnosť mala vykonať reklamné činnosti pre žalobcu subdodávateľsky, a to opäť na základe rámcovej zmluvy so spoločnosťou DIAMOND SHARK s.r.o., Košice, ktorá v čase vykonávania predmetnej reklamnej činnosti nemala žiadnych zamestnancov a jej pôvodný konateľ nevedel označiť subdodávateľa prostredníctvom ktorého svoj záväzok realizoval. Predložením rámcovej zmluvy bez jej dodatku, resp. dodatkov, ktoré by sa týkali konkrétneho obchodného prípadu, žalobcu nesplnil svoje dôkazné bremeno, nakoľko nepredložil relevantný doklad, ktorým by preukázal právny základ fakturovaného obchodu a nepredložil taký dôkaz, ktorý by preukazoval reálnosť plnenia od

spoločnosti COREKTA plus, s.r.o.,

2.

2.1 Včas podanou kasačnou sťažnosťou sa žalobca domáhal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného sa zrušuje a vec sa vracia žalovanému na ďalšie konanie.

2.2 Žalobca v podanej kasačnej sťažnosti namietal, že krajský súd použil ústavne nesúladný výklad vyrubovacieho konania upraveného v § 68 daňového poriadku. Štátne orgány totiž môžu konať len to, čo im adresne povoľuje zákon (nie nezakazuje, nevylučuje - ako mylne dôvodí krajský súd), správca dane nemá v § 68 povolenie obstarávať dôkazy, lebo vo vyrubovacom konaní má dispozičné právo predkladať dôkazy len daňový subjekt, aj to len také, ktoré nemohol bez vlastného zavinenia predložiť do konca daňovej kontroly. Obstarávať dôkazy môže správca dane len pri daňovej kontrole tak, ako mu to povoľuje § 44 ods. 1 daňového poriadku. V súčasnosti platný § 68 daňového poriadku neobsahuje povolenie pre správcu dane obstarávať dôkazy vo vyrubovacom konaní.

2.3 Žalobca upozorňoval na to, že vrátenie veci žalovaným na ďalšie konanie je možné, ak sú na to dôvody. Nedostatočne zistený skutkový stav z dôvodov na strane správcu dane nemôže byť zreteľným hodným dôvodom na vrátenie na ďalšie konanie. Ak štátny orgán pochybil, musí to byť na jeho ťarchu bez nároku na ďalšie konanie. Ďalšie konanie je v rozpore so zásadou primeranosti a proporcionality - touto zásadou sa krajský súd vôbec nezaoberal.

2.4 Žalobca namietal, že nedostatky zistené správcou dane pri dokazovaní nemôže nijako ovplyvniť, preto za ne nezodpovedá a nemôžu byť zahrnuté do jeho dôkazného bremena. Reklamné služby boli žalobcovi dodané platiteľom dane COREKTA plus, s.r.o., čo potvrdil jeho konateľ, a tento nakúpil služby od svojho dodávateľa DIAMOND SHARK s.r.o., čo potvrdil zasa jeho konateľ - teda ani ustanovenie § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) nebolo porušené. Žalobca dal do pozornosti kasačného súdu, že podľa ustáleného právneho názoru, zdaniiteľné plnenie nastáva bez ohľadu na právny základ (platnosť alebo neplatnosť zmluvy).

2.5 Žalobca záverom konštatoval, že neporušil ustanovenie § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH, lebo služby boli dodané osobou uvedenou na faktúre a žalobca uniesol dôkazné bremeno, ktoré možno od neho spravodlivo požadovať. Rozširovanie dôkazného bremena žalobcu nad rámec jeho pôsobnosti a zodpovednosti na princípe kolektívnej viny v napadnutom rozsudku a rozhodnutí je nezákonné a ako nezákonné je potrebné ho zrušiť, bez nároku na ďalšie konanie.

3.

3.1 Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril podaním doručeným krajskému súdu dňa 01.02.2017 a navrhol, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil. Žalovaný v plnom rozsahu zotrval na skutočnostiach a svojich záveroch uvedených ako v žalobou napadnutom rozhodnutí, tak aj vo svojom stanovisku k žalobe.

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](http://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/74/2015-144 zo dňa 23.11.2016, ktorý podľa § 190 SSP

zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/47101/2015/5050 zo dňa 30.01.2015, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 9313401/5/4718157/2014/Bla zo dňa 21.10.2014. Prvostupňový správny orgán určil daňovému subjektu rozdiel v sume 12.929,- € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2011.

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 zistil skutkový stav z ktorého vyplýva, že správca dane začal u žalobcu ako u daňového subjektu dňa 15.05.2012 daňovú kontrolu zameranú na zistenie a preverenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane s pridanej hodnoty so zameraním na nárok na odpočítanie dane. Kontrola bola vykonaná okrem iného, aj za zdaňovacie obdobie december 2011. O vykonanej daňovej kontrole vydal správca dane Protokol č. 9313401/5/1364770/2013/Bla zo dňa 09.04.2013 (ďalej len „protokol“). Správca dane na základe protokolu rozhodnutím č. 9313401/5/4800810/2013/Bla zo dňa 24.10.2013 určil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie december 2011 v sume 14.298,25 €. Finančné riaditeľstvo SR následne rozhodnutím č. 1100306/1/56269/2014/5050 zo dňa 29.01.2014 zrušilo prvostupňové rozhodnutie správcu dane a vec mu vrátilo na ďalšie konanie a zaviazalo správcu dane vykonať vo veci ďalšie dokazovanie.

4.6 Daňový subjekt si za zdaňovacie obdobie december 2011 uplatnil odpočítanie DPH z faktúry č. 11/025 zo dňa 30.12.2011 od dodávateľa SYNMA s.r.o.,. Dodávateľ SYNMA s.r.o. fakturoval na základe Zmluvy o sprostredkovaní obchodu odmenu za sprostredkovanie vo výške 15%. Konateľka spoločnosti SYNMA s.r.o. na výsluchu dňa 19.09.2012 potvrdila vystavenie faktúry č. 11/025 zo dňa 30.12.2011 a uviedla, že na sprostredkovaní služieb sa podieľala ona osobne ale aj jej známi, no uvedenú skutočnosť nemá zachytenú v účtovníctve. Spoločnosť SYNMA s.r.o. v roku 2011 nezamestnávala žiadnych zamestnancov. K vykonaným službám konateľka uviedla, že sa jednalo hlavne o spoluprácu s Matadorom Púchov, ktorému žalobca dodával bavlnu. Z ostatných drobných odberateľov sa jednalo o drobných výrobcov čaluneného nábytku (Ing. Vladimír Benko BENKO, FINES, a.s., Team 2000 s.r.o., Krošlák, s.r.o., BETA TRENČÍN s.r.o., Katarína Čerešňáková KAREN). Daňové subjekty BETA TRENČÍN s.r.o., Continental Matador Truck Tires s.r.o., Krošlák, s.r.o. a Katarína Čerešňáková KAREN zhodne vypovedali, že obchody so spoločnosťou GALTERRA spol. s r.o. v roku 2011 nesprostredkovala tretia osoba, resp. že nepoznajú p. Y. K.. Daňové subjekty Ing. Vladimír Benko BENKO, FINES, a.s. a Team 2000 s.r.o. potvrdili sprostredkovanie obchodov so žalobcom. Konateľ žalobcu uviedol, že jednotlivé firmy nemôžu poznať spoločnosť SYNMA s.r.o., pretože s ňou nemali uzatvorenú zmluvu.

4.7 Správca dane pri výkone daňovej kontroly prihliadol na výpovede daňových subjektov Ing. Vladimír Benko BENKO, FINES, a.s. a Team 2000 s.r.o., ktoré potvrdili sprostredkovanie obchodu so žalobcom spoločnosťou SYNMA s.r.o. a priznal platiteľovi dane časť DPH vo výške 2.461,79 €.

4.8 Správca dane teda na základe vykonaného dokazovania nepriznal platiteľovi právo na odpočítanie DPH vo výške 4.423,60 € v zdaňovacom období december 2011 v zmysle faktúry č. 11/025 od dodávateľa SYNMA s.r.o.,.

4.9 Daňový subjekt si v zdaňovacom období december 2011 uplatnil nárok na odpočítanie DPH na základe faktúry č. 30110019 zo dňa 01.12.2011 od dodávateľa COREKTA plus, s.r.o., na základe

Rámcovej zmluvy o zabezpečení reklamnej kampane č. 2011/09/04 zo dňa 01.09.2011. Predmetom tejto zmluvy bol záväzok dodávateľa zabezpečiť odberateľovi reklamnú kampaň, a to najmä využitie reklamného priestoru na kultúrno-spoločenských akciách, prenájom reklamných panelov, reklamného času v médiách alebo inú formu prezentácie odberateľa. Konateľ spoločnosti COREKTA plus, s.r.o. sa vyjadril, že preverovanú faktúru vystavil, fakturovaná činnosť bola uskutočnená, miestom dodania zdaniteľného plnenia bola akcia Štedré dlane 2011. Reklamná kampaň sa realizovala cez spoločnosť DIAMOND SHARK s.r.o.,. Na preukázanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia predložil konateľ dodávateľskej spoločnosti projektovú dokumentáciu a mediálnu dokumentáciu. Z predloženej mediálnej dokumentácie vyplynulo, že v rámci mediálnej kampane bolo uverejnené logo spoločnosti GALTERRA spol. s r.o. v televíznych staniách, printových médiách a na reklamných plochách v mesiaci december 2011. Bývalý konateľ spoločnosti DIAMOND SHARK s.r.o., ktorý bol vypočutý ako svedok, síce potvrdil, že faktúry pre spoločnosť COREKTA plus, s.r.o. vystavil, ale nevedel to preukázať žiadnymi dôkazmi, taktiež sa nevedel vykadriť, kto konkrétne sa podieľal na reklamných službách v roku 2011 pre spoločnosť COREKTA plus, s.r.o., predmetné služby mali byť zabezpečené v subdodávke, pretože spoločnosť DIAMOND SHARK s.r.o. nemala v tom čase žiadnych zamestnancov. Nevedel však uviesť, kto konkrétne zabezpečil predmetné služby v subdodávke a k dispozícii nemal žiadne doklady. Spoločnosť DIAMOND SHARK s.r.o. je od 30.04.2012 spoločnosťou bez konateľa. Oslovené spoločnosti, ktoré poskytli reklamný priestor pre reklamnú kampaň „Štedré dlane 2011“, zhodne uviedli a aj zaslali dôkazy o tom, že objednávateľom reklamných spotov, inzerátov a billboardov v rámci podujatia „Štedré dlane 2011“ bola spoločnosť Úsmev ako dar, spol. s r.o., zastúpená N. D.. Spoločnosť Úsmev ako dar, spol. s r.o. sa vyjadrila, že so spoločnosťami DIAMOND SHARK s.r.o., COREKTA plus, s.r.o. a GALTERRA spol. s r.o. neuzatvorila žiadnu zmluvu ani iný dodávateľsko-odberateľský vzťah k podujatiu „Štedré dlane 2011“. Správcovi dane sa teda v priebehu dokazovania nepodarilo nijakým spôsobom odstrániť pochybnosti o tom, že reklamné služby pre žalobcu uskutočnila spoločnosť COREKTA plus, s.r.o., preto mu právo na odpočítanie dane z faktúry č. 30110019 zo dňa 01.12.2011, za zdaňovacie obdobie december 2011 vo výške 8.400,- € nepriznal.

4.10 Správca dane vzhľadom na vykonané dokazovanie a z neho plynúce závery určil žalobcovi ako platiteľovi DPH rozhodnutím č. 9313401/5/4718157/2014/Bla zo dňa 21.10.2014 rozdiel dane v sume 12.929,- € za zdaňovacie obdobie december 2011. Žalovaný rozhodnutím č. 1100306/1/47101/2015/5050 zo dňa 30.01.2015 potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

5.

5.1 Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, (ďalej len „zákon o DPH“), Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. 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 § 24 ods. 1 až 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“):

(1) 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.

(2) 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.

(3) Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné 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 dane a ktoré nie sú 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.

5.6 Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku, 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.

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, že 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.

6.2 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 vlastníak.

6.3 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 neunesol dôkazné bremeno, keď jednoznačným a vierohodným spôsobom nepreukázal použitie tovaru na dodávku tovarov a služieb ak platiteľ, čím nespĺnil jednu z dvoch zákonných podmienok zakotvených v ustanovení § 49 ods. 2 zákona o DPH. Uvedené podmienky musia byť splnené kumulatívne, a preto nespĺnenie jednej z nich, tak ako je tomu v predmetnej právnej veci, znamená negatívnu aplikáciu citovaného ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH.

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

6.5 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 dodávateľských aj odberateľských spoločností, ktoré boli, resp. mali byť súčasťou predmetných obchodných transakcií, 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, či už odberateľské alebo dodávateľské. 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.

6.6 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).

6.7 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.

6.8 Samotná existencia faktúry však určite nie je postačujúcim, relevantným dôkazom toho, že k dodaniu tovaru skutočne došlo. Zaúčtovanie daňových dokladov v súlade so zásadami účtovníctva ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých zdaniteľných dodávok (tovarov a služieb). Záonné 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.

6.9 Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužívateľná. 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.

6.10 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.

6.11 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.

6.12 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.

6.13 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 § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalobca v kasačnom konaní úspech nemal, preto žalobcovi právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

**Poučenie:**

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