

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/32/2018
Identifikačné číslo spisu: 3016200769
Dátum vydania rozhodnutia: 13.05.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:3016200769.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej a Mgr. Viliama Pohančeniaka, v právnej veci žalobcu: EUROEX SLOVAKIA s. r. o., Kopčianska, Bratislava, IČO: 50 308 343, 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. 104206554/2016 zo dňa 2. novembra 2016, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/221/2016-68 zo dňa 27. februára 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/221/2016-68 zo dňa 27. februára 2018 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 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. 104206554/2016 zo dňa 02.11.2016, ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej len „správca dane“) č. 103305507/2016 zo dňa 08.06.2016. Správca dane vyrubil právnemu predchodcovi žalobcu - daňovému subjektu EUROSTONEX, s.r.o., Vieska - Bezdedov 113, Púchov, rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2011 v sume 30 849,24,- €, nepriznal nadmerný odpočet na DPH uplatnený v podanom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie december 2011 v sume 12 467,77 € a vyrubil mu vlastnú daňovú povinnosť v sume 18 381,47 €. O trovách konania rozhodol krajský súd podľa § 168 SSP.

1.2 Z administratívneho spisu krajský súd zistil, že správca dane vykonal u platiteľa dane daňovú kontrolu na daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2011, začatou dňa 20.03.2012 na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 96312401/1/3889232/2012. Dňa 31.01.2014 bol vyhotovený protokol z daňovej kontroly č. 9312401/5/398674/2014/Remi, z ktorého okrem iného vyplýva, že platiteľ dane - spoločnosť EUROSTONEX, s.r.o. - patrila do skupiny cca 11 spoločností, v ktorých v čase

realizácie zdaniteľných obchodov boli G., S. a U. konateľmi, spoločníkmi alebo členmi dozornej rady. Na základe údajov uvedených samotným platiteľom dane vo výkazoch ziskov a strát a súvahy za roky 2009 až 2012 bolo zistené, že spoločnosť EUROSTONEX, s.r.o. dosahovala od svojho vzniku v roku 2009 iba stratu. V roku 2009 bol hospodársky výsledok - (mínus) 1 190,- €, v roku 2010 -103 968,- €, v roku 2011 - 158 409,- €, v roku 2012 -153 984,- €. Obchodná marža spoločnosti bola nulová, spoločnosť jednoznačne fakturačne obchodovala so stratou a vykazovala v jednotlivých rokoch vysokú celkovú zadlženosť. Od roku 2010 do júna 2013 spoločnosť vykázala daňovú povinnosť na DPH len vo výške 1 636,67 €, pričom suma uplatnených nadmerných odpočtov v daňových priznaniach na DPH spolu za uvedené zdaňovacie obdobia bola celkom 318 347,32 €.

1.3 V predmetnom zdaňovacom období - december 2011 si pôvodný žalobca uplatnil odpočítanie dane v sume 10 560,- € z faktúry č. 20112073 zo dňa 30.12.2011 od dodávateľa NDP SLOVAKIA s.r.o. (nákup granitových dosiek) vyhotovenej G. a odpočítanie dane v sume 20 279,24 € z faktúry č. 1392011 zo dňa 30.12.2011 od dodávateľa EUROTRADEX s.r.o. (nákup mramorových dosiek), vyhotovenej G., pričom dodávateľom spoločnosti EUROTRADEX s.r.o. bola spoločnosť NDP SLOVAKIA s.r.o.. G., ktorý vyhotovil predmetné faktúry, bol zároveň konateľom pôvodného žalobcu.

1.4 Krajský súd uviedol, že s uvedenými dodávateľmi EUROTRADEX s.r.o. a NDP SLOVAKIA s.r.o., ktorý v tomto prípade bol i dodávateľom spoločnosti EUROTRADEX s.r.o., pôvodný žalobca obchodoval nielen v decembri 2011, ale i v ďalších zdaňovacích obdobiach, v ktorých správca dane tiež vykonával daňovú kontrolu a nebolo priznané pôvodnému žalobcovi právo na odpočet DPH za dodanie tovaru - granitových a mramorových dosiek, z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ § 51 ods. 2 zákona o DPH. Rozhodnutia žalovaného, ktorými boli potvrdené rozhodnutia správcu dane, napadol pôvodne označený žalobca správnymi žalobami, o ktorých rozhodoval Krajský súd v Trenčíne v konaniach napr. pod sp.zn. 11S/33/2014, 11S/37/2014 a 13S/193/2014, tak, že žaloby ako nedôvodné zamietol. Proti rozsudkom tunajšieho súdu podal pôvodný žalobca odvolania, o ktorých rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že rozsudky Krajského súdu v Trenčíne potvrdil. Najvyšší súd v uvedených rozhodnutiach poukázal na to, že konania pred správnym orgánom boli v súlade so zákonom, žalobca neuniesol v administratívnom konaní ani v súdnom konaní dôkazné bremeno o reálnosti obchodov na faktúrach, z ktorých si uplatnil odpočet DPH a z rozsiahleho dokazovania správcu dane je zjavné, že úlohou spoločnosti NDP SLOVAKIA s.r.o. bolo len vystavenie fiktívnych faktúr, o čom G. - konateľ žalobcu musel vedieť, keďže cez jeho osobu boli tieto spoločnosti personálne prepojené.

1.5 Krajský súd zistil, že v prejednávanej veci ide o totožného žalobcu a totožný predmet konania pred správnym súdom, ako v konaniach, ktoré boli právoplatne rozhodnuté rozsudkami Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Dôvody, pre ktoré správne orgány neuznali pôvodnému žalobcovi uplatnený odpočet DPH sú totožné ako v prejednávanej veci a tiež skutkový stav, z ktorého správne orgány vychádzali je zhodný. Krajský súd uviedol, že z rozsiahleho dokazovania správcu dane bolo preukázané, že:

- pôvodný žalobca a jeho dodávateľa sú spoločnosti personálne a ekonomicky prepojené osobou konateľom G. (konateľ žalobcu i dodávateľov),
- žalobca a jeho dodávateľa majú prenajaté tie isté skladové priestory, v ktorých sú v nájme i ďalšie spoločnosti, a nedá sa zistiť, kto je vlastníkom konkrétneho tovaru,
- žalobca viedol skladovú evidenciu účelovo, jednotlivé zásoby nevykazujú kontinuitu,
- obchodné transakcie s dodávateľmi prebehli bez toho, aby došlo k pohybu tovaru, ktorý sa stále nachádzal v sklade na ul. Svätoplukovej v Púchove
- spoločnosť L.K. EURO s.r.o., od ktorej mal dodávateľ NDP Slovakia s.r.o. tovar nadobudnúť je rizikovým subjektom, nikdy nemal zamestnancov, všetky účtovné a daňové doklady má jediný spoločník EURO TRAVEL LTD, Belize, v čase vydania rozhodnutia žalovaného L.K. EURO s.r.o. nemala konateľa, predchádzajúci konateľ bol neexistujúca osoba,
- tovar na faktúrach nie je presne identifikovateľný,
- pôvodný žalobca od založenia spoločnosti v r. 2009 vykazuje stratu na dani z príjmov právnických osôb nulovú daňovú povinnosť,

- pôvod tovaru sa nepodarilo preukázať, bol zakúpený ako druhotriedny v Taliansku a obchodovaním medzi vsunutými spoločnosťami sa navýšila jeho cena niekoľkonásobne, zmenila sa kvalita na I. triedu bez toho, aby ktokoľvek z obchodujúcich spoločností kameň opracovával.

1.6 Krajský súd mal za to, že uvedené zistenia sú zhodné so zisteniami správcu dane v konaniach, v ktorých už rozhodoval nielen krajský súd na základe správnej žaloby pôvodného žalobcu, ale i Najvyšší súd Slovenskej republiky a preto podľa ust. § 140 SSP poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky pod sp.zn. 4Sžf/58/2015, 4Sžf/76/2015 a 4Sžf/27/2016, v ktorých najvyšší súd uviedol: „Je zjavné, že úlohou spoločnosti NDP Slovakia s.r.o. bolo len vystavenie fiktívnej faktúry na predmetný tovar, o čom Ing. J. J., konateľ žalobcu musel mať vedomosť, nakoľko jeho osobou boli tieto spoločnosti personálne prepojené.“

1.7 O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 168 SSP tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní úspech náhradu trov konania nepriznal, nakoľko mu trovy v súdnom konaní nevznikli.

2.

2.1 Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca („kasačný sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal zrušenia napadnutého rozsudku a vrátenia veci krajskému súdu na ďalšie konanie z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP. Žalobca uviedol, že dôvodom podanej kasačnej sťažnosti je nesprávne právne posúdenie, podľa ktorého nebolo preukázané reálne dodanie tovaru, jeho pôvod, existencia, a preto žalobcom tvrdené skutočnosti neexistujú na materiálnom základe a nesprávne právne posúdenie zamietnutia práva na odpočítanie DPH z dôvodu podvodného konania osoby, ktorá vystavila faktúry.

2.2 Podľa názoru žalobcu krajský súd ani žalovaný v odôvodneniach vydaných rozhodnutí právne akceptovateľným spôsobom nevysvetlili vzniknutý rozpor medzi existenciou tovaru, jeho zisteným pôvodom a dodaním žalobcovi do skladu a vysloveným opačným právnym záverom. Pretože skutkové zistenia opísané na stranách č. 5 až 11, 13 až 29 rozhodnutia žalovaného a na stranách 4 až 6, v bodoch 7 až 9, 11, 12 odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyšli najavo a boli preukázané, pričom krajský súd, žalovaný a správca dane tieto vyhodnotili v rozpore s § 5 ods. 1, ods. 4 SSP, čl. 15 ods. 1 CSP, treba podľa žalobcu právne závery krajského súdu hodnotiť ako arbitrárne a protizákonné, lebo vychádzajú z nesprávnej aplikácie čl. 2 ods. 1 písm. a/, písm. b/, čl. 167, čl. 168 písm. a/, čl. 178 písm. a/, čl. 220 bod 1., čl. 226, čl. 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „DPH smernica“), § 49 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 na zistený skutkový stav.

2.3 Žalobca mal za to, že v prerokovávanej veci výsledky vykonaného dokazovania neumožňujú preukázať, že by žalobca zavinil nezákonnosť alebo daňový podvod, preto nebol dôvod na zamietnutie práva na odpočet DPH. Žalobca bol toho názoru, že právny záver o absencii materiálneho podkladu k predloženým dokladom, ktorý si osvojil krajský súd v zhode so žalovaným a správcom dane je nesprávny, založený na vytvorených fiktívnych konštrukciách - podmienkach a predpokladoch, ktoré však nijakým spôsobom nespochybňujú nakúpenie, dovezenie a následnú kúpu a predaj tovaru do a zo skladu žalobcu. Krajský súd v bodoch 9, 11 a 12 odôvodnenia rozsudku doplnil schému vytvorenú správnymi orgánmi ohľadne subjektívnej stránky vedomosti konateľa žalobcu o podvode a dospel tak napriek objektívnym dokazovaním zisteným skutočnostiam k nesprávnym právnym záverom o podvode, čím zaťažil vydané rozhodnutie vadou nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP.

2.4 Podľa názoru žalobcu sa krajský súd a žalovaný pri rozhodovaní dôsledne neriadili v kasačnej sťažnosti citovanými ustanoveniami Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, Ústavy Slovenskej republiky, DPH smernice, zákona o DPH, daňovým poriadkom ale ani judikatúrou súdov,

ktorá tvorí prameň práva a je záväzná pre všetky sudy a orgány verejnej moci aplikujúce právne predpisy v konkrétnych prípadoch.

3.

3.1 K podanej kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalovaný podaním zo dňa 02.07.2018, v ktorom uviedol, že sa v plnom rozsahu pridrižiava svojich záverov a tvrdení, ako boli uvedené v napadnutom rozhodnutí, ako aj v stanovisku k žalobe. Žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu zamietol.

4.

4.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 zák. č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „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 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.

4.3 Podľa § 6 ods. 1 SSP správne sudy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

4.4 Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou sťažnosťou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

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

4.6 Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia.

4.7 Najvyšší súd Slovenskej republiky mal z predloženého spisového materiálu krajského súdu preukázané, že žalobca sa žalobou doručenou Krajskému súdu v Trenčíne dňa 23.12.2016 domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 104206554/2016 zo dňa 02.11.2016, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 103305507/2016 zo dňa 08.06.2016. Správca dane určil platiteľovi dane z pridanej hodnoty EUROSTONEX, s.r.o. (pôvodnému žalobcovi) podľa ust. § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2011 v sume 30 849,24 €, nepriznal nadmerný odpočet v sume 12 467,77 € a vyrubil daň v sume 18 381,47 €.

4.8 Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého

vyplýva, že pôvodný žalobca EUROSTONEX, s.r.o. si uplatnil v zdaňovacom období december 2011 nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúry č. 2011207 zo dňa 30.12.2011 od dodávateľa NDP Slovakia s.r.o., Piešťany za dodanie granitových dosiek a z faktúry č. 1392011 zo dňa 30.12.2011 od dodávateľa EUROTRADEX s.r.o., Púchov za dodanie mramorových dosiek.

4.9 Správca dane na základe oznámenia č. 9312401/1/388932/2012 zo dňa 07.03.2012 začal výkon daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti u žalobcu dňom 20.03.2012. V záujme zistenia skutkového stavu a objasnenia okolností o reálnom uskutočnení zdaniteľných obchodov vykonal správca dane rozsiahle dokazovanie, ktoré preukázalo, že k uskutočneniu deklarováných zdaniteľných obchodov dodávateľmi NDP Slovakia s.r.o. a EUROTRADEX s.r.o. v zdaniteľnom období december 2011 nedošlo. O priebehu kontroly bol platiteľ dane oboznámený listom č. 9312401/5/3698433/2012 zo dňa 11.12.2012, Vyjadrením ku kontrole č. 9312401/5/3827369/2013/Remi zo dňa 16.08.2013 a Oznámením č. 9312401/5/254175/2014/ Remi zo dňa 22.01.2014.

4.10 O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane Protokol z daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti č. 9312401/5/398674/2014/Remi zo dňa 31.01.2014, ktorý bol žalobcovi doručený dňa 06.02.2014 spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole. Žalobca podal vyjadrenie k protokolu z daňovej kontroly dňa 21.02.2014. Vyrubovacie konanie začalo dňa 07.02.2014.

4.11 Správca dane rozhodnutím č. 103305507/2016 zo dňa 08.06.2016 určil platiteľovi dane z pridanej hodnoty EUROSTONEX, s.r.o. (pôvodnému žalobcovi) podľa ust. § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku rozdiel v sume 30 849,24 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2011, nepriznal nadmerný odpočet v sume 12 467,77 € a vyrubil daň v sume 18 381,47 € z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 51 zákona o DPH. Na základe odvolania žalobcu žalovaný rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný mal za to, že záver správcu dane na základe zistených skutkových okolností zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH.

4.12 Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalobcu je rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/221/2016-68 zo dňa 27.02.2018, ktorým súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 100017443/2016 zo dňa 05.01.2016, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky žalobcu sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

4.13 Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s príhľadnutím na ustanovenie § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje s v celom rozsahu.

4.14 Kasačný súd, využívajúc ust. § 464 ods. 1 SSP, poukazuje na svoj skorší rozsudok sp.zn. 4Sžfk/71/2017 z 10. apríla 2018 v obdobnej veci, týkajúcej sa tých istých účastníkov konania, z ktorého prevzatú časť odôvodnenia cituje:

„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.

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.

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.

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

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.

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

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. Je zjavné, že úlohou spoločnosti NDP SLOVAKIA s.r.o., Piešťany, bolo len vystavenie fiktívnej faktúry na predmetný tovar, o čom G. - konateľ žalobcu musel vedieť, keďže cez jeho osobu boli tieto spoločnosti personálne prepojené (G. 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 S. - neexistujúci subjekt).

Kasačný 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 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.

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 dôkazné 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.

K námietke sťažovateľa 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 vykonávaným 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.

Žalobca neunesol ani vo vyrubovacom, ani v súdnom konaní dôkazné bremeno a nebolo možné súhlasiť ani s jeho opakovanými odvolacími 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.

Kasačný súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu konštatuje, že žalobca - kasačný sťažovateľ okrem faktúry nepredložil žiadne iné doklady, ktorými by preukazoval reálne uskutočnenie dodávky. „Prijatie faktúry s 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).

5.

5.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky má za to, že rozhodnutie krajského súdu, žalovaného a správcu dane obsahuje všetky zákonom požadované náležitosti, žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a logického uvažovania, všetky dôkazy zhodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z týchto dôvodov kasačnú sťažnosť zamietol podľa § 461 SSP, keďže po jej preskúmaní zistil, že nie je dôvodná.

5.2 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 a žalovanému náhrada trov kasačného konania zo zákona neprislúcha, preto žalobcovi právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

5.3 Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 147 ods. 2 v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

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