

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžf/5/2016
Identifikačné číslo spisu: 3015200376
Dátum vydania rozhodnutia: 26.04.2018
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:3015200376.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej v právnej veci žalobcu: X. Z. - MoPa s miestom podnikania P. O. Hviezdoslava 63-17/2, Nová Dubnica, IČO: 32 297 653, zastúpeného Advokátskou kanceláriou LAW FIRM s.r.o., Špitálska 10, Bratislava proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, IČO: 42 499 500, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/106224/2015/5048 zo dňa 9. marca 2015, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/15/2015-35 zo dňa 27. októbra 2015, jednohlasne, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/15/2015-35 zo dňa 27. októbra 2015 p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

I.

Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj ako „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) napadnutým rozsudkom zamietol žalobu, ktorou žalobca žiadal súd o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/106224/2015/5048 zo dňa 09.03.2015. Napadnutým rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Trenčín č. 9301401/5/5037653/2014/Chud zo dňa 13.11.2014, ktorým prvostupňový správny orgán podľa § 44 ods. 6 písm. b/ zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov v nadväznosti na § 165 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrtrok 2008 v sume 1.141,17 € z dodávateľských faktúr dodávateľa v prípade faktúr vystavených dodávateľom KK-Royal, s.r.o. a to:

1. Faktúra č. 1609200801 zo dňa 16.09.2008 za dodanie: obrus - 110 x 110 cm v počte 150 ks, obrúsok 50 x 50 cm v počte 200 ks, banketové pásy 50 x 200 cm v počte 50 ks, polokošeľa s výšivkou v počte 120 ks a zástera s výšivkou v počte 60 ks, všetko so základom dane 93.900 Sk, DPH 17.841 Sk, spolu 111.741 Sk.

2. Faktúra č. 2909200801 zo dňa 29.09.2008 za dodanie monitorovacieho zariadenia 4 ks, materiál 1 ks, práca 1 ks, zaškolenie 1 ks, oprava zabezpečovacieho systému 1 ks, všetko so základom dane 80.323,94 Sk, z toho DPH 15.261,56 Sk, spolu 95.585,50 Sk.

V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že 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.

V prejednávanej veci správne orgány oboch stupňov dôvodne ustálili na základe zistení z daňovej kontroly, že nebolo preukázané reálne dodanie tovaru a služieb dodávateľskou spoločnosťou KK-Royal, s.r.o.. Výpoveď svedka F. V. i krajský súd považoval za nedôveryhodnú, keďže svedok ako jediný majiteľ a konateľ spoločnosti v čase zdaniteľných obchodov nevedel uviesť, či spoločnosť mala majetok a zamestnancov, nevedel uviesť pôvod tovaru (monitorovacieho zariadenia), kto vykonal opravu zabezpečovacieho systému, zaškolenie pracovníkov. Predloženie predmetov - dáždika, trička a pera s nápisom Pizzeria Vega podľa názoru súdu tiež nepreukazuje, že tieto predmety boli žalobcovi dodané práve dodávateľskou spoločnosťou KK-Royal, s.r.o..

Pokiaľ žalobca v žalobe namietal, že prvostupňové správne rozhodnutie vo výroku nešpecifikovalo ustanovenia, na základe ktorých bolo vydané, považoval krajský súd námietku žalobcu za nedôvodnú, nakoľko správca dane a tiež žalovaný vo výrokových častiach rozhodnutí uviedli, podľa ktorých zákonných ustanovení ktorého zákona vo veci rozhodovali a výroky rozhodnutí správnych orgánov sú podľa krajského súdu v súlade s ust. § 30 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov, podľa ktorého správne orgány postupovali v spojitosti s ust. § 165 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov. Rozhodnutia správnych orgánov bili podľa názoru krajského súdu riadne odôvodnené a preto aj námietka ich nepreskúmateľnosti je nedôvodná.

Podľa krajského súdu sa žalovaný dôsledne vyporiadal so všetkými otázkami rozhodujúcimi pre správne posúdenie veci, zrozumiteľným spôsobom popísal svoje úvahy, ktorými bol vedený pri rozhodovaní a uviedol, že dôvodom nepriznania odpočtu DPH bola skutočnosť, že nebolo preukázané reálne dodanie tovaru spoločnosťou KK-Royal, s.r.o..

S poukazom na vyššie uvedené dôvody, keď prvostupňový súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutia a postup žalovaného a správcu dane sú v súlade so zákonom, krajský súd podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) žalobu zamietol.

O trovách konania bolo rozhodnuté podľa § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že v konaní neúspešnému žalobcovi súd náhradu trov konania nepriznal.

II.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca včas odvolanie s poukazom na § 205 ods. 2 písm. a/, d/ a f/ O.s.p.. Žalovaný uviedol, že podľa konštantnej judikatúry v rámci správneho súdnictva platí, že súd rozhodnutie správneho orgánu podľa ustanovenia § 250j ods. 2 O.s.p. zruší, ak rozhodnutie nevychádza zo spoľahlivo zisteného stavu veci. Správny orgán je na účely takého zistenia povinný zaobstarať si

potrebné podklady pre rozhodnutie [napr. R 30/1994]. Ďalej uviedol, že ak daňové orgány nezistili v náležitom rozsahu skutkový stav veci, je záver žalovaného, že žalobca nemal nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, predčasný. Nedostatočné zistenie skutkového stavu veci je dôvodom, aby súd podľa ust. § 250j ods. 2 O.s.p. rozsudkom zrušil žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného [obdobne R 107/2003].

Ďalej žalobca uviedol, že v daňovom konaní platí, že správca dane dbá, aby skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pri tom viazaný iba návrhmi daňových subjektov podľa § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a k tomuto účelu má správca dane využiť (všetky) prostriedky príkladmo uvedené v ustanovení § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb., ktorými možno objasniť okolnosti rozhodujúce pre daňové konanie, lebo tieto vo svojom súhrne aj jednotlivu podmieňujú správnosť určenia dane. Voľba druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú treba objasniť. Objasnenie všetkých otázok, okolností, či vyvrátenie pochybností nemožno totiž podsunúť iba pod dôkaznú povinnosť daňového subjektu [analogicky napr. R NS SR sp. zn. 7SŽ/131-137/01].

Žalobca namietal, že v prípade sporných faktúr, žalobca 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 žalobcu, ako aj fyzickou existenciou dodávok tovarov a služieb, ktorú sám správca dane preveril pri miestnom zisťovaní. To, že v čase výkonu daňovej kontroly a v čase miestneho zisťovania, t.j. v roku 2014, už niektoré dodávky neexistovali, je s odstupom šiestich rokov iba pochopiteľné. Uvedené bolo ďalej jednoznačne potvrdené i svedkom p. F. V., ktorý bol v predmetnom čase konateľom dodávateľa KK- Royal, s.r.o., a o ktorého dôveryhodnosti nie je najmenší dôvod pochybovať, resp. ak áno správca dane vôbec neuviedol prečo. Uvedený svedok 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..

Žalovaný na zdôraznenie tvrdení a svojich právnych úvah ako i právnych úvah správcu dane v odôvodnení napadnutého rozhodnutia uviedol nepochopiteľné a nezmyselné „úvahy“ o poctivom obchodnom styku tak, ako sú upravené v Obchodnom zákonníku s tým, že tieto nepoživajú právnu ochranu. Jeho pozornosti však pravdepodobne uniklo, že tieto sa týkajú vzťahov medzi podnikateľmi navzájom a nie právnych vzťahov založených na základe predpisov verejného práva (a teda aj daňových predpisov), konkrétne vzťahov medzi správcou dane na jednej strane a žalobcom ako daňovým subjektom na strane druhej, a teda sú v danej veci právne irelevantné.

Ďalej žalobca poukázal na rozhodnutie najvyššieho sudu 3SŽf/1/2011 a rozsudok SD EÚ 80/11 a 142/11 a uviedol, že 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 štátnej 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.

Žalobca namietal tiež skutočnosť, že správca dane v protokole z daňovej kontroly uviedol, že zistil objektívne skutočnosti, ktoré nasvedčujú zneužitie práva. V žiadnom prípade týmto však netvrdí, že došlo k protiprávnemu konaniu zo strany dodávateľa žalobcu, resp. (ak k nemu došlo) že o ňom žalobca vedel alebo mohol vedieť.

Krajský súd 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 zásade nemôže byť obmedzené.

Žalobca uviedol, že považuje rozhodnutie krajského súdu za arbitrárne, nakoľko sa v odôvodnení nevyporiadal s podstatnými argumentami žalobcu, čím podľa jeho názoru došlo k porušeniu práva na spravodlivé konanie ako aj nepreskúmateľnosti napadnutého rozsudku.

Žalobca navrhol, aby odvolací súd vzhľadom na skutkový a právny stav vo veci ako aj dôvody a skutočnosti uvedené v tomto odvolaní, aby rozsudok súdu prvého stupňa zmenil tak, že žalobe v celom rozsahu vyhovie, alternatívne, aby rozsudok zrušil a vec vrátil súdu prvého stupňa na ďalšie konanie a aby zaviazal žalovaného na úhradu trov tak prvostupňového ako aj odvolacieho konania, ktoré vyčísli v sume 514,66 € za prvostupňové konanie a v sume 218,22 € za odvolacie konanie.

III.

Žalovaný sa napriek výzve, ktorá mu bola doručená daň 11.12.2015 nevyjadril.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p., § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní, bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), keď deň vyhlásenia rozsudku bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.) a po oboznámení sa so spisovým materiálom dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech a rozsudok krajského súdu je vecne správny.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1 a 2 O.s.p.)

V prípadoch, v ktorých 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, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti O.s.p. (§ 247 ods. 1 O.s.p.).

Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku je posudzovať, 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. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.).

Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 prvá veta O.s.p.). Preto v správnom súdnictve súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia, t.j. jeho rozsah je obmedzený účelom správneho súdnictva (§ 250i ods. 1 veta druhá O.s.p.). Je to tak preto, že úlohou súdu v správnom súdnictve (prvostupňového ani odvolacieho) nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu dopĺňaním rozsiahleho dokazovania, ale preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne

predpisy, t.j. preskúmať aj postup, ktorý predchádzal vydaniu týchto rozhodnutí s prihliadnutím na záväznosť zisteného skutkového stavu, ktorý tu bol v čase ich vydania.

Podľa § 246c ods.1 veta prvá O.s.p. pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona.

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

Úlohou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky bolo - na základe včas podaného odvolania žalovaného - preskúmať, či prvostupňový súd vecne správne rozhodol, keď žalobu zamietol.

Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne ako aj procesné), ktoré sú podľa § 12 zákona č. 400/2015 Z.z. o tvorbe právnych predpisov a o Zbierke zákonov Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov uverejnením vyhlásené v Zbierke zákonov.

Podľa § 19 ods. 1 veta prvá a druhá zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

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.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ 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 voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH 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.

Podľa § 71 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH na účely tohto zákona faktúrou je každý doklad alebo oznámenie, ktoré je vyhotovené v listinnej forme alebo elektronickej forme podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho vyhotovenie faktúry.

Najvyšší súd z obsahu predloženého súdneho a administratívneho spisu zistil skutkový stav tak, ako je podrobne popísaný v rozsudku krajského súdu, preto skutočnosti účastníkom známe nebude nadbytočne opakovať, s jeho odôvodnením, ktoré považuje za úplné, vyčerpávajúce a dostatočne výstižné sa stotožňuje, na doplnenie a zdôraznenie správnosti rozhodnutia krajského súdu a k odvolacím námietkam žalobcu dodáva:

Predmetom súdneho preskúmavacieho konania je preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/106224/2015/5048 zo dňa 09.03.2015. Napadnutým rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Trenčín č. 9301401/5/5037653/2014/Chud zo dňa 13.11.2014, ktorým prvostupňový správny orgán podľa § 44 ods. 6 písm. b/ zákona č. 511/1992 Zb. v

znení neskorších predpisov v nadväznosti na § 165 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrtrok 2008 v sume 1.141,17 € z dodávateľských faktúr dodávateľa v prípade faktúr vystavených dodávateľom KK-Royal, s.r.o..

Žalovaný a správca dane spochybnili faktúru č. 1609200801 zo dňa 16.09.2008 za dodanie: obrus - 110 x 110 cm v počte 150 ks, obrúsok 50 x 50 cm v počte 200 ks, banketové pásky 50 x 200 cm v počte 50 ks, polokošeľa s výšivkou v počte 120 ks a zástera s výšivkou v počte 60 ks, všetko so základom dane 93.900 Sk, DPH 17.841 Sk, spolu 111.741 Sk a faktúra č. 2909200801 zo dňa 29.09.2008 za dodanie monitorovacieho zariadenia 4 ks, materiál 1 ks, práca 1 ks, zaškolenie 1 ks, oprava zabezpečovacieho systému 1 ks, všetko so základom dane 80.323,94 Sk, z toho DPH 15.261,56 Sk, spolu 95.585,50 Sk od dodávateľa KK-Royal, s.r.o..

Žalobca v správnej žalobe namietal zákonnosť napadnutých rozhodnutí, ako aj procesný postup daňových orgánov, ktoré bez opory v zákone neúnosne preniesli na žalobcu dôkazné bremeno a svoje rozhodnutia založili len na subjektívnych pochybnostiach o dodaní tovaru spoločnosťou KK-Royal, s.r.o.. Podľa žalobcu preukázal splnenie zákonných podmienok na odpočet DPH tým, že disponuje tovarom, ktorého dodanie potvrdila dodávateľská spoločnosť KK-Royal s.r.o., a ktorý použil na svoje podnikanie, ako aj faktúrou, ktorou si voči ním dodávateľ uplatnil DPH.

Z administratívneho spisu jednoznačne vyplýva, že správca dane zistil skutočnosti, od ktorých je zrejmé, že dodávateľ žalobcu spoločnosť KK-Royal, s.r.o. je nekontaktnou spoločnosťou, na adrese sídla spoločnosť nepreberá žiadne zásielky, súčasný konateľ spoločnosti p. L. H., bytom V. Z. F., G. J. je tiež nekontaktný a bývalý konateľ spoločnosti F. V. predal spoločnosť P. X. po jeho návrate z väzenia, pričom následne sa p. V. mal postarať o ďalší odpredaj spoločnosti L. H. Správcom dane bolo tiež zistené, že účtovné a daňové doklady spoločnosti KK-Royal, s.r.o. boli odcudzené vo vlaku a časť dokladov spoločnosti bola v súvislosti s podozrením z trestnej činnosti na Okresnom riaditeľstve PZ SR v Žiline, avšak z týchto dostupných dokladov sa nedá zistiť, či sú faktúry predmetom účtovných zápisov daňovej povinnosti na DPH. Medzi zadržanými dokladmi sa nachádza len jedna zo sporných faktúr a že správca dane aj žalovaný výpoveď svedka F. V., bývalého konateľa dodávateľskej spoločnosti a tiež jej jediného spoločníka, považovali za nevierohodnú, nakoľko svedok nevedel uviesť ani základné skutočnosti o spoločnosti, a to, či spoločnosť mala majetok a zamestnancov. Na druhej strane však vedel, že sporné faktúry vystavil on a riadne ich zaúčtoval. Ďalej z jeho výpovede vyplynulo, že časť dodaného tovaru (obrusy, obrúsok, banketové pásky) vlastnil ako konateľ spoločnosti Acceptor s.r.o., mal nadlimitné zásoby, a preto sa pýtal žalobcu, či sa mu tovar nezide. Následne došlo k uzatvoreniu obchodu, z čoho správca dane usúdil, že vlastníkom tovaru nebola spoločnosť KK-Royal, s.r.o., ale spoločnosť Acceptor s.r.o.. Tiež pokiaľ išlo o dodanie zabezpečovacieho zariadenia, svedok nevedel jednoznačne odpovedať na otázky správcu dane, neuviedol ani, či oprava zabezpečovacieho zariadenia bola vykonaná pracovníkmi spoločnosti alebo subdodávateľsky, ak áno, tak akou spoločnosťou. Tiež pokiaľ sa týkalo zaškolenia pracovníkov žalobcu, nevedel uviesť, kto ho vykonal, ani kto spoločnosti KK-Royal, s.r.o. monitorovacie zariadenie dodal.

Správca dane počas výkonu daňovej kontroly na základe vykonaného dokazovania nadobudol pochybnosti o zákonnosti nároku žalobcu na odpočet fakturovanej DPH z dôvodu, že žalobca riadne nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia dodávateľom uvedeného na oboch faktúrach, spoločnosťou KK Royal, s.r.o.. Základ všetkých pochybností spočíval v nepreukázateľnosti pôvodu a vlastníctva tovaru žalovaným, ako aj reálnym vykonaním dodávok zabezpečovacieho zariadenia spoločnosťou KK-Royal, s.r.o.. Bývalý konateľ spoločnosti KK-Royal, s.r.o. pán V. nevedel objasniť skutočnosti tak, aby bolo zrejmé, že sa jednalo o tovar vo vlastníctve spoločnosti KK-Royal, s.r.o. resp., že dodanie monitorovacieho zariadenia a materiálu, ako aj prácu a zaškolenie a opravu zabezpečovacieho systému vykonala spoločnosť KK-Royal, s.r.o. alebo jeho subdodávateľa. Bolo minimálne spochybnené, že žalobca konal s odbornou starostlivosťou pri uzatváraní obchodov so spoločnosťou KK-Royal, s.r.o. a jeho konanie možno považovať za také, ktoré je aj v rozpore s bežnou očakávanou opatrnosťou, ktorá je povinnosťou žalobcu pri realizovaní obchodov.

Odvolací súd poukazuje na skutočnosť, že v danej veci nebolo preukázané ani to kedy, akým spôsobom a za akú kúpnu cenu došlo k nadobudnutiu predmetného tovaru žalobcom.

Správca dane a žalovaný správne neprihliadali na dodatočne výpoveď pána V., ktorý v predmetnej veci viac zahmlieval ako objasňoval. Neuznanie tohto dôkazu ako dôveryhodného správcom dane svedčí aj fakt, že v priebehu celého daňového konania neboli správcovi dane žalobcom predložené žiadne doklady, ktorými by p. V. vedel preukázať svoje tvrdenia

Odvolací súd k námietke žalobcu, že právo platiteľa dane na uplatnenie odpočtu DPH mu nemôže byť odňaté tým, že sa bez jeho viny zúčastnil na podvodnom plnení, ktoré predchádzalo nadobudnutiu predmetného tovaru ním a k poukazu na rozhodnutie Súdneho dvora EU uvádza, že žalobca nevyvrátil pochybnosti správcu dane a nepredložil vierohodné, relevantné dôkazy, ktoré by jednoznačne preukazovali oprávnenosť ním uplatneného nároku, znamená v podstate neunesenie dôkazného bremena ním samotným na preukázanie skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane. Podľa rozhodnutia Súdneho dvora EÚ C-273/11 je možné zamietnuť priznanie práva na oslobodenie od dane aj v prípade, ak predávajúci vedel, alebo mal vedieť, že plnenie, ktoré uskutočnil, bolo súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ. Najvyšší súd SR mal za to, že k zamietnutiu priznania práva na oslobodenie od dane v prípade dodania tovaru postačuje, ak si predávajúci nespĺnil povinnosti, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania (z dôvodov vyššie uvedených nepostačuje len ich formálne splnenie), t.j. ak neunesol dôkazné bremeno na preukázanie oprávnenosti ním uplatneného nároku a splnenie ďalšej podmienky, že vedel alebo mal vedieť, že plnenie, ktoré uskutočnil bolo súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ, je ako alternatíva už irelevantnou. Teda v predmetnom prípade k zamietnutiu priznania práva na odpočet DPH ohľadne dvoch predložených faktúr postačuje, ak si žalobca nespĺnil povinnosti, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania, t.j. ak neunesol dôkazné bremeno na preukázanie oprávnenosti ním uplatneného nároku a splnenie ďalšej podmienky, že vedel alebo mal vedieť, že plnenie, ktoré sa uskutočnilo bolo súčasťou podvodu, ktorý spáchal jeho dodávateľ, resp. prípadní dodávatelia spoločnosti KK-Royal, s.r.o..

Podľa rozsudku Najvyššieho súdu SR pod sp. zn. 3Sžf/1/2010: „Dôkazné bremeno, že u iného daňového subjektu došlo k podvodnému konaniu je na správcovi dane, resp. orgánoch činných v trestnom konaní. Žalobcovi ako daňovému subjektu nedáva právne prostriedky na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov.“ V danom prípade sa žalobcovi nekládlo za povinnosť zisťovať dodávateľa predmetného tovaru pre spoločnosť KK-Royal, s.r.o. a jeho pôvod, ani sledovať výrobné a obstarávacie procesy svojich dodávateľov, teda svojho deklarovaného dodávateľa spoločnosti KK-Royal, s.r.o., ale žalobca mal povinnosť preukázať predmetný zdaniteľný obchod. Keďže ho nepreukázal, vykonal dokazovanie a šetrenie správcu dane, ktorý však zistil ďalšie pochybnosti o predmetnom obchode a pôvode tovaru.

Podľa odvolacieho súdu na základe vyššie uvedených skutočností správcu dane dôvodne nadobudol pochybnosti o uskutočnení zdaniteľného plnenia deklarovaného na vyššie uvedených faktúrach od spoločnosti KK-Royal, s.r.o..

Najvyšší súd SR zdôrazňuje, že preukázanie dodávok tovaru len faktúrami a dodacími listami nie je postačujúce, a to ani za stavu, keď daňový subjekt preukáže, že disponuje s fakturovaným tovarom. Z hľadiska uplatnenia nároku na odpočítanie dane je faktúra, resp. iná listina relevantným dokladom (formálna podmienka), len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú skutočne reálne plnenie (materiálna podmienka). Technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie, bez ohľadu na to, či takéto plnenie sa v skutočnosti stalo. Samotná faktúra alebo ako aj doklad o zaplatení dane s predpísanými náležitosťami účtovného dokladu a ich riadne zaúčtovanie samé o sebe nie sú dôkazom o tom, že nárok na odpočítanie dane bol uplatnený v súlade so zákonom. Účtovný doklad môže byť takým dôkazom len vtedy, ak bol vystavený na základe reálneho plnenia. Preto predložením dokladov daňový subjekt len tvrdí, že k určitému plneniu došlo, avšak musí byť schopný ho preukázať v skutočnosti. Doklady o realizácii obchodného vzťahu a tvrdenia o realizovaní dodávky musia mať

povahu faktu, čo znamená, že deklarované údaje možno bez pochybností preveriť alebo osvedčiť samotným dodávateľom, prípadne osobami za nich konajúcimi.

Kľúčovou právnou otázkou v tomto konaní bolo posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom.

Dôkazné bremeno bolo na žalobcovi, ktorý si nárok na odpočet DPH uplatnil, a preto bolo jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje v súlade so zákonnými podmienkami. Správca dane následne verifikoval skutočnosti a doklady predložené žalobcom, od ktorého bolo možné spravodlivo požadovať preukazovanie len tých skutočností, ktoré mohol reálne ovplyvniť, lebo boli v jeho právnej sfére vplyvu. Ako vyplynulo z administratívneho spisu, správcom dane deklarované pochybnosti o uskutočnení zdaniteľného plnenia spoločnosťou KK-Royal, s.r.o. boli výsledkom nielen verifikácie tvrdení a dokladov žalobcu, ale aj dokazovania vykonaného správcom dane zameraného na skutočnosti, na ktoré sa neviaže dôkazné bremeno žalobcu, t.j. aj na právne vzťahy dodávateľa deklarovaného na sporných faktúrach majú na vedomí, že žalobcu nemožno v tomto smere zaťažiť dôkazným bremenom, nakoľko dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne.

Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (pozri napr. rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/11/2014 a rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/101/2013).

Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii, predložení dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané. Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania DPH), a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený“.

Čo sa týka rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správcu dane, najvyšší súd má za to, že žalovaný vykonal riadne dokazovanie, nič nezanedbal, pričom žalobca si nesplnil svoju povinnosť a nepredložil také dôkazy, ktoré by spochybnili zistenia správcu dane a žalovaného v danej veci.

Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určeniu dane správcom dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán. Z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti teda vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov, to znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov.

Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a

umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní preto zakotvuje oprávnenie daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotno-právnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Správca dane povinný, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie. Daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní či hlásení, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť, či úplnosť povinných evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Podľa § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH právo na odpočítanie dane z tovarov a služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tejto službe vznikla daňová povinnosť, pričom daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. To znamená, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ.

V uvedených prípadoch správca dane správne vyhodnotil obchodný prípad v tom smere, že takýto deň nenastal, pretože v rámci dokazovania sa nepreukázala skutočnosť, že žalobca skutočne nadobudol tovar od deklarovaného dodávateľa, resp. sa v plnom rozsahu nepreukázala reálna existencia deklarovaného tovaru.

V súvislosti s vykonaním navrhovaných dôkazov žalovaný dal do pozornosti, že správca dane síce vykonáva dokazovanie, ale v daňovom konaní sa objavujú prvky prejednávacej zásady, ktorá v spojení so zásadou voľného hodnotenia dôkazov spôsobuje, že každý (daňový subjekt, správca dane) je povinný preukazovať svoje tvrdenia a správca dane (odvolací orgán) hodnotí dôkazy predložené daňovým subjektom alebo získané ním samotným. Dôkazy sú hodnotené tak, aby správca dane správne určil daňovú povinnosť chrániac záujmy štátu a dbajúc na zachovanie práv daňových subjektov. Nepreukázanie tvrdených skutočností je neunesením dôkazného bremena a v prípade neunesenia dôkazného bremena na strane daňového subjektu je jeho následkom neuznanie tvrdených skutočností za dokázané s príslušnými hmotnoprávnymi následkami. Zároveň žalovaný poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 23.10.2003, č. k. SŽ-o-NS 44/03. Podľa žalobcu daňové orgány sú podľa vyhľadávacej zásady povinné overiť zákonom požadované a predložené listiny a v rámci tejto zásady sú z úradnej povinnosti povinné vyhľadať dôkazy, vykonať dokazovanie, aby deklarovaný skutkový stav vyvrátili. Podľa najvyššieho súdu pri správe daní, na čo správne poukázal žalovaný vo svojom stanovisku k žalobe, platí prejednávací zásada, preto správca dane nie je povinný vyhľadávať dôkazy svedčiacie v prospech platiteľa. Správca dane iba prejednáva dôkazy predložené platiteľom. Ak by sa daňovým orgánom nepodarilo preukázať reálnosť plnenia, nemusia nároku na odpočítanie dane vyhovieť. Dôkazná povinnosť je na strane platiteľa a je vecou daňového subjektu, ako a či si preverí dôveryhodnosť svojich obchodných partnerov (pozri rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/19/2015).

Podľa odvolacieho súdu žalobca nepredložil také relevantné dôkazy, ktoré by preukazovali materiálnu podstatu veci, t.j. reálne dodanie tovaru tak, ako bolo deklarované v predložených listinných dôkazoch. Žalobcom nebolo preukázané dodanie tovaru deklarovaným dodávateľom z dôvodov, na ktoré poukázal žalovaný, a ktoré vyplynuli z vykonaného dokazovania. Vierohodné dôkazy o vykonanej preprave deklarovaným dodávateľom predložené ani získané správcom dane neboli. Faktúra je dôkazným listinným materiálom, ktorým daňový subjekt preukazuje, že došlo k nejakej skutočnosti vo väzbe na daň z pridanej hodnoty k zdaniteľnému obchodu. Ako už bolo vyššie uvedené skutočnosť, že faktúra má požadované náležitosti, ešte neznamená, že údaje v nej uvedené odrážajú aj materiálne, reálne naplnenie písomnej informácie. Podpornými dôkazmi, ktorými sa dá preveriť, či skutočne došlo k zdaniteľnému obchodu, sú ďalšie doklady, napr. zmluvy, doklady o preprave, doklady o zaplatení kúpnej ceny a

podobne. V danom prípade však predložené faktúry trpeli vadami a to z toho dôvodu, že na nich uvedený tovar nebol stotožnený s tovarom predloženým k nahliadnutiu správcovi dane pri miestnom zisťovaní u žalobcu. Žalobcovi sa teda nepodarilo preukázať skutočné nadobudnutie všetkého na faktúrach uvedeného tovaru a už vôbec sa nepodarilo preukázať žalobcom, resp. zistiť správcovi dane pôvod na faktúrach uvádzaného tovaru. V danom prípade žalobca síce predkladal listinné doklady, ktorými deklaroval, že k dodaniu tovaru došlo tak, ako je v nich uvedené, avšak šetrením správcovi dane sa deklarované tvrdenie žalobcu v listinných dôkazoch nepotvrdilo, lebo nebolo preukázané, že tovar bol skutočne dodaný žalobcovi v tých dňoch a v takom rozsahu, resp. obsahu ako je uvedené na faktúrach.

Podľa odvolacieho súdu žalobca tým, že si splnil formálnu povinnosť predložiť faktúry nepreukázal, že došlo k splneniu zákonných podmienok na odpočet DPH v uplatnenej výške, pretože podľa odvolacieho súdu nestačilo byť len držiteľom takýchto listinných dôkazov a tieto predložiť daňovým orgánom, ale bolo potrebné preukázať obsah skutočností uvedených v týchto listinách, pričom daňové orgány boli oprávnené a zároveň povinné vierohodnosť a pravdivosť údajov uvedených v týchto dôkazoch preverovať.

Pokiaľ daňový subjekt požadoval od štátu vrátenie nadmerného odpočtu, bolo jeho základnou povinnosťou preukázať, že má na vrátenie dane právny nárok a ak daňové orgány spochybnili deklarované zdaniteľné obchody, bolo na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nebolo možné priznať nárok na vrátenie dane. Podľa odvolacieho súdu daňové orgány rozhodli v súlade so zákonom o DPH, ak neuznali žalobcovi možnosť uplatniť si odpočet dane zo sporných faktúr od spoločnosti KK-Royal, s.r.o. z dôvodu nepreukázania skutočností, že boli splnené zákonom stanovené podmienky.

Žalobca v odvolaní namietal nedostatočné vysporiadanie sa krajským súdom so všetkými žalobnými námietkami, pričom podľa neho na niektoré z nich vôbec neprihliadol. K základným právam účastníka konania obsiahnutým v práve na spravodlivý proces, patrí právo na uvedenie dostatočných dôvodov, na ktorých je rozhodnutie založené. V súvislosti s riadnym odôvodnením je potrebné uviesť, že vychádzajúc z konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (o. i. veci García Ruiz proti Španielsku, rozsudok zo dňa 21.01.1999 týkajúci sa sťažnosti č. 30544/96, Ruiz Torija proti Španielsku, rozsudok zo dňa 09.12.1994, týkajúci sa sťažnosti č. 18390/91, Van de Hurk proti Holandsku, rozsudok zo dňa 19.04.1994, týkajúci sa sťažnosti č. 16034/90,), judikatúry Ústavného súdu SR (sp. zn. I. ÚS 226/03 zo dňa 12.05.2004, III. ÚS 209/04 zo dňa 23.06.2004, sp. zn. III. ÚS 95/06 zo dňa 15.03.2006, sp. zn. III. ÚS 260/06 zo dňa 23.08.2006), nie je nutné, aby na každú žalobnú námietku bola daná súdom podrobná odpoveď a rozsah povinnosti odôvodniť súdne rozhodnutie sa môže meniť podľa povahy rozhodnutia a musí byť analyzovaný s ohľadom na okolnosti každého prípadu, ak však súd v odôvodnení nereaguje na zásadnú, relevantnú námietku, súvisiacu s predmetom súdnej ochrany prednesenú žalobcom, je potrebné tento nedostatok považovať za prejav arbitrárnosti (svojvoľnosti). Súd je povinný dbať na to, aby jeho rozhodnutie bolo presvedčivé, na podporu čoho uvedie dostatočné argumenty.

K žalobcom namietanému nedostatočne zistenému skutkovému stavu odvolací súd ďalej uvádza, že zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcovi dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcovi dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcovi dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, keďže v rámci správy daní a prostredníctvom inštitútu daňovej kontroly správca dane preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úloha, 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.

Dokazovanie bolo daňovými orgánmi zamerané na preukázanie reálneho dodania tovaru z

dodávateľských faktúr dodávateľa KK-Royal, s.r.o.. Žalobca však spôsobom vylučujúcim pochybnosti nepreukázal uskutočnenie nákupu tovaru a jeho dodanie deklarovanej dodávateľom. Nakoľko žalobca riadne nepreukázal skutočné dodanie tovaru spoločnosťou KK-Royal, s.r.o. ako dodávateľom tovaru uvedeného na sporných faktúrach, nemohla žalobcovi len z dôvodu deklarovania DPH na faktúrach vzniknúť daňová povinnosť zo zdaniteľného plnenia podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, pretože je zrejmé, že sporné faktúry nie sú odrazom skutočného plnenia. S poukazom na § 49 ods. 1 zákona o DPH následne žalobcovi nevznikol nárok na odpočet DPH uvedenej na dodávateľských faktúrach spoločnosti KK-Royal, s.r.o..

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku je nepochybné z akých dôvodov dospel krajský súd k záveru o nedôvodnosti podanej žaloby a k potrebe jej zamietnutia. Skutočnosť, že krajský súd nerozhodol o podanej žalobe v súlade s predstavami žalobcu, nemožno považovať za porušenie práva na súdnu ochranu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že 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, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, sa presne zhodujú so skutočne realizovanými plneniami (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/81/2013). Len formálne doloženie uskutočnenia obchodného prípadu faktúrou je bez preukázania skutočného dodania tovaru pre daňové účely nepostačujúce.

Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to, daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť určitej daňovej transakcie správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosť rozhodujúcu pre určenie dane. Správca dane nepreberá na seba dôkazné bremeno daňového subjektu, ale preveruje skutočnosť deklarovanej daňovým subjektom. Tomu je prispôsobený i rozsah a spôsob dokazovania v daňovom konaní. Špecifikom dokazovania v daňovom konaní je, že svedeckými výpoveďami sa overuje existencia deklarovanej daňovej transakcie. Na rozdiel od súdneho konania v daňovom konaní už musí vždy existovať daňovými dokladmi deklarovaná transakcia. Ak sú však vady už v samotnej deklarácii, t.j. predmete overovania, ktorý nezodpovedá zákonu, stáva sa dokazovanie svedeckými výpoveďami redundantným (nadbytočným).

Žalobca mal v rámci daňového konania preukázať, či došlo k faktickému naplneniu deklarovanej transakcie tovaru uvedeného na faktúrach a iných dokladoch. Túto skutočnosť však žalobca, ako vyplýva zo spisového materiálu, nepreukázal. Zmluvy, faktúry a iné doklady sú iba nepriamymi dôkazmi a samy osebe nie sú spôsobilé preukázať reálne dodanie služieb. V prejednávanej veci je však potrebné poukázať na to, že okrem spornosti materiálnej transakcie, už samotná deklarácia dodania tovaru má vady v dokladoch, ktoré vzbudzujú dôvodné pochybnosti o dodaní deklarovanej transakcie. Je v záujme daňového subjektu, aby nad rámec svojich bežných obchodných potrieb zhromažďoval dôkazy, ktoré môžu preukázať, že k dodaniu tovaru skutočne došlo, keďže si uplatnil nárok na odpočet DPH.

Vzhľadom na okolnosti prípadu, ako i výsledky vykonaného dokazovania vyplývajúce z obsahu administratívneho spisu, nemožno prisvedčiť obrane žalobcu spočívajúcej len v poukaze na neprimeraný prenos dôkazného bremena na jeho osobu. Najvyšší súd preto konštatuje, že daňové orgány v danom prípade vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena a v konaní neboli osvedčené dôvody pre presun dôkazného bremena z daňového subjektu na správcu dane.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti mal najvyšší súd ako súd odvolací za to, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné, a preto napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 219 ods. 1 v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá ako vecne správny potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodoval odvolací súd v zmysle § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a s § 224 ods. 1 O.s.p. tak, že účastníkom náhradu trov odvolacieho konania nepriznal. Neúspešný žalobca nemá právo na náhradu trov konania a odporcovi ich náhrada

neprináleží zo zákona.

Odvolací súd v odvolacom konaní postupoval podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, ktorý bol zrušený zákonom č. 160/2015 Z.z. Civilný sporový poriadok (§ 473), ktorý nadobudol účinnosť dňa 01.07.2016.

Dňom 01.07.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok, ktorý v § 491 ods. 1 ustanovil, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

V súlade s vyššie uvedenými prechodnými ustanoveniami odvolací súd v predmetnej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.