

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	6Sžf/21/2014
Identifikačné číslo spisu:	6013200195
Dátum vydania rozhodnutia:	25.03.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Zdenka Reisenauerová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:6013200195.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Aleny Adamcovej, v právnej veci žalobcu: X., bytom G., právne zastúpeného Mgr. Ivicou Šišolákovou, advokátkou so sídlom Galanta, Nová Doba 920/5, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 7. januára 2013, č. 1100306/1/4046/2013/5199-r, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/91/2013-59 zo dňa 11. decembra 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/91/2013-59 zo dňa 11. decembra 2013 p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

Krajský súd v Trenčíne napadnutým rozsudkom zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného správneho orgánu uvedené v záhlaví tohto rozsudku v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Trenčín, pobočka Nové Mesto nad Váhom č. 9311401/5/2822114/2012/Štef z 4. októbra 2012, a postupu predchádzajúceho ich vydaniu a súčasne žiadal ich zrušenie a vrátenie vecí na ďalšie konanie. Žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Z odôvodnenia uvedeného rozsudku vyplýva, že krajský súd zákonnosť preskúmaných rozhodnutí posudzoval v intenciách ustanovení § 49 ods.1, 2 písm. a/ v spojení s § 51 ods.1, písm. a/, zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v rozhodnom čase (ďalej zákon č. 222/2004 Z.z. alebo zákon o DPH), ktoré citoval a súčasne posudzoval zákonnosť preskúmaných rozhodnutí v intenciách ustanovení § 1a písm. c/ v spojení s § 2 ods. 1,6, s § 15 ods. 1,13,14, s § 15b ods.1 a s § 29 ods. 1,2,4, 8, s § 44 zákona č.563/2009 Z.z. daňového poriadku, postupom v zmysle právnej úpravy ustanovenej v druhej hlave piatej časti Občianskeho súdneho poriadku.

Krajský súd z administratívneho spisu zistil, že žalovaný rozhodnutím č. 7. januára 2013, č. 1100306/1/4046/2013/5199-r potvrdil rozhodnutie- dodatočný platobný výmer Daňového úradu

Trenčín, pobočka Nové Mesto nad Váhom č. 9311401/5/2822114/2012/Štef z 4. októbra 2012, ktorým správca dane žalobcovi podľa § 68 ods. 5, 6 zákona č. 563/2009 Z.z. vyrubil rozdiel dane v sume 26.124,- € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2011 (správca dane nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet DPH za uvedené zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2011 v sume 22.630,58 € a vyrubil žalobcovi vlastnú daňovú povinnosť na DPH v sume 3.493,42 €), keď správca dane neuznal žalobcovi právo odpočítať si DPH z nákupu stavebných prác fakturovaných na základe zmluvy o dielo č. 78910 zo dňa 17. decembra 2010 uzatvorenej so spoločnosťou CRISPAT, s.r.o., Čachtice, v celkovej hodnote 156.744,- €, z toho DPH celkovo vo výške 26.124,- € (faktúry č. 0010711/1, 0140711, 0290711/1, 0030811, 0100811, 0260811 a 0310811/1). Správca dane vo svojom rozhodnutí zdôraznil, že pokiaľ si žalobca ako daňový subjekt uplatňuje odpočítame dane z dodaných stavebných prác, musí okrem iného preukázať, že tieto práce boli realizované spoločnosťou uvedenou na predložených dokladoch. Skutočnosť, že kontrolovaný daňový subjekt vlastní od spoločnosti CRISPAT, s.r.o. predložené faktúry, ešte nedokazuje, že stavebné práce boli skutočne touto spoločnosťou aj vykonané. Predloženie dokladov je len jednou z hmotnoprávných podmienok na uznanie odpočítania dane a i keď majú doklady všetky náležitosti daňového dokladu a sú riadne zaúčtované, neznamená to, že daň z pridanej hodnoty bola odpočítaná oprávnenne. Splnenie formálnej stránky je síce jednou z podmienok, aby bolo na základe týchto dokladov uznané odpočítanie dane, tieto doklady však musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Nestačia teda iba slovné tvrdenia žalobcu ako daňového subjektu a jeho dodávateľa, ak nie sú podložené konkrétnymi faktami. S poukazom na § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. správca dane dospel k záveru, že žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok na odpočítanie dane z predložených faktúr, keďže nepreukázal reálne dodanie služieb dodávateľom uvedeným na faktúre, t. j. v danom prípade žalobca nepreukázal dodanie stavebných prác uvedených na predmetných dodávateľských faktúrach spoločnosťou CRISPAT, s.r.o., a a teda žalobca ako daňový subjekt si z predmetných dodávateľských faktúr odpočítal daň neoprávnenne (celkovo DPH vo výške 26.124,-€), čím porušil § 49 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z.z.. Vôči rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie z dôvodov, ktoré sú totožné so žalobnými dôvodmi. O odvolaní žalobcu rozhodol žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdil s tým, že žalovaný sa stotožnil so záverom správcu dane, že žalobca nepredložil žiadne dôkazy, ktorými by odstránil pochybnosti správcu dane o tom, že stavebné práce deklarované faktúrami č. 0010711/1, 0140711, 0290711/1, 0030811, 0100811, 0260811 a 0310811/1 zabezpečila a vykonala reálne osoba v nich uvedená.

Krajský súd poukázal na to, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nespĺnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné plnenia boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

Podľa názoru krajského súdu, pokiaľ zdaniteľné plnenie - stavebná činnosť bola reálne uskutočnená, či už medzi dodávateľom a odberateľom priamo, alebo za pomoci subdodávateľa, ako tomu malo byť aj v prejednávanej veci, je zrejmé, že osoba subdodávateľa nemôže byť pre odberateľa, ale najmä pre dodávateľa neznámou osobou. Považoval za nemysliteľné, aby odberateľ nemal absolútne žiadnu vedomosť, kto konkrétne vykonával predmetné práce za spoločnosť CRISPAT, s.r.o., kto bol zodpovedný za vykonanie práce, kto dohliadal na priebeh stavebných prác - kto bol stavbyvedúcom, kto zamestnával prácu jednotlivým pracovníkom a kto ich riadil. Ešte za absurdnejšie považoval nevedomosť o tom, kto konkrétne vykonával stavebné činnosti vo vzťahu k samotnej spoločnosti CRISPAT, s.r.o. ako dodávateľa. Krajský súd uviedol, že pokiaľ subdodávateľa zabezpečovala táto spoločnosť (CRISPAT, s.r.o.) musí bezpodmienečne byť schopná označiť subjekty, ktoré uvedené stavebné činnosti realizovali, F. ako konateľ tejto spoločnosti (CRISPAT, s.r.o.) však k uvedenej veci uviedol len to, že jeho spoločnosť (CRISPAT, s.r.o.) nemá žiadnych vlastných zamestnancov a predmetné stavebné práce zabezpečila jeho spoločnosť len subdodávateľský, pričom žiadneho zo subdodávateľov F. neoznačil.

Krajský súd konštatoval, že argumentum a contrario, pokiaľ odberateľ, ale najmä dodávateľ nevedia správcovi dane pri daňovej kontrole uviesť meno subdodávateľa, a popísať podrobnosti obchodného prípadu, nemožno inak ako dať správcovi dane za pravdu, že tým vzniknú u správcu dane dôvodné pochybnosti o samotnej existencii reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia osobou uvedenou na faktúre.

Ďalej krajský súd konštatoval, že žalobca síce disponuje faktúrami od svojho dodávateľa - spoločnosti CRISPAT, s.r.o., ale šetrením, ktoré vykonal správca dane u spoločnosti CRISPAT, s.r.o., však nebolo potvrdené reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia, keď sám konateľ menovanej spoločnosti F. uviedol, že jeho spoločnosť (CRISPAT, s.r.o.) nemá žiadnych vlastných zamestnancov a predmetné stavebné práce zabezpečila jeho spoločnosť len subdodávateľský, pričom žiadneho zo subdodávateľov F. neoznačil a ani nepopísal podrobnosti samotného obchodného prípadu a miestnym zisťovaním v sídle spoločne spoločnosti (CRISPAT, s.r.o.) bolo preukázané, že sídlo spoločnosti CRISPAT, s.r.o. je len fiktívne, spoločnosť na uvedenej adrese nesídi, ide o rodinný dom vo vlastníctve rodičov bývalého majiteľa spoločnosti CRISPAT, s.r.o. X., pričom konateľ spoločnosti F., po odkúpení spoločnosti CRISPAT, s.r.o. jej sídlo nezmenil. Vzhľadom na ľahkú zneužitelnosť uplatnenia si nároku na odpočet DPH zaplatenej na vstupe krajský súd zaujal totožný záver so záverom správnych orgánov oboch stupňov, ktorí za danej situácie ustálili, že k reálnemu uskutočneniu zdaniteľného plnenia nedošlo osobou uvedenou na faktúre. Krajský súd mal tiež za to, že správca dane za účelom zistenia skutkového stavu vykonal rozsiahle šetrenie, či už u žalobcu alebo spoločnosti CRISPAT, s.r.o., výsluchom žalobcom navrhnutých svedkov. Mal za to, že pokiaľ šetrením v rámci daňového konania nebolo preukázané, že k reálnemu uskutočneniu zdaniteľného plnenia došlo osobou uvedenou na faktúre, pričom reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia (osobou uvedenou na faktúre) a uplatnenie si DPH voči žalobcovi zo strany jeho dodávateľa (CRISPAT, s.r.o.) je v zmysle § 49 a § 51 zákona o DPH podmienkou na uplatnenie si práva na odpočet, jeho záver o nepriznaní práva na odpočítanie DPH z predmetných faktúr je správny.

Krajský súd nesúhlasil s tvrdením žalobcu, že správca dane nad zákonné medze preniesol na žalobcu dôkazné bremeno. Rovnako za nedôvodné považoval, keď žalobca v súdnej veci poukazoval na rozsudok ESD zo dňa 21. júna 2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11.

Krajský súd záverom konštatoval, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH, taktiež nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozhodnutia žalovaného, považujúc námietky žalobcu uvedené v žalobe za nedôvodné. Krajský súd v konaní žalovaného správneho orgánu nezistil ani takú vadu, ktorá by mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého správneho rozhodnutia (§ 250j ods. 3 O.s.p.).

Krajský súd dospieť k záveru, že žalovaný rozhodol v súlade so zákonom, žalobu ako nedôvodnú zamietol podľa § 250j ods.1 O.s.p..

Rozhodovanie o náhrade trov konania krajský súd odôvodnil podľa § 250k ods. 1 O.s.p., žalobcovi právo na náhradu trov konania nepriznal, pretože bol v konaní neúspešný.

Proti uvedenému rozsudku krajského súdu sa v zákonnej lehote odvolal žalobca. Žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že preskúmané rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie správcu dane zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Neuplatnil si náhradu trov konania.

V dôvodoch odvolania namietal, že súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Poukazom na skutkové zistenia danej veci a na právnu úpravu ustanovenú v § 49 a 51 zákona o DPH vyslovil názor, že splnil všetky zákonné podmienky v zmysle ust. § 49 ods. 1 a 2 a § 51 ods. 1 písm. a) zák.č. 222/2004 Z.z., nakoľko odpočítal daň pri vzniku daňovej povinnosti, pričom

prijaté tovary a služby použil na dodávky služieb ako platiteľ a faktúra vystavená platiteľom zodpovedá ust. § 71, pričom zákon v žiadnom svojom ustanovení nezakotvuje výslovne povinnosť opakovane uvádzanú ako správcom dane, žalovaným, tak aj samotným súdom. Žalobca ďalej uviedol, že pri obstarávaní zdaniteľného obchodu postupoval s dostatočnou opatrnosťou, keď si za dodávateľa zvolil subjekt, ktorého činnosť mu bola známa, uzavrel s ním Zmluvu o dielo, ktorá spĺňa všetky náležitosti a na základe predmetnej zmluvy a riadne vystaveného daňového dokladu mu poskytol dohodnutú odmenu. Poukázal na to, že v zmysle Obchodného zákonníka môže zhotoviteľ diela vykonať dielo aj prostredníctvom inej osoby, pričom zodpovedá tak, akoby ho zhotovil sám. Mal za to, že aj z tohto dôvodu nie je povinnosťou objednávateľa zisťovať, ako a prostredníctvom koho bude realizovať zhotoviteľ dielo, ak je objednávateľ pri vykonávaní diela spokojný s vykonanými prácami, v ktorej súvislosti poukázal na znenie § 9 ods.4 zákona č. 222/2004 Z.z..

Dal do pozornosti súdu rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/2011, v zmysle ktorého dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Daňový subjekt vyčerpal vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má k tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa. Na preskúmanie opaku dôsledku skutočností, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno správca dane. Trval na to, že v danom prípade predložil všetky relevantné doklady pre uplatnenie si nadmerného odpočtu dane. Zastával názor, že taktiež na daný prípad sa vzťahuje judikatúra Súdneho dvora, na ktorú poukazoval, keďže správca dane je v zmysle judikatúry Súdneho dvora Európskej únie povinný zneužitie práva preukázať, pričom žalovaný žiadnym spôsobom nepreukázal správnosť svojho tvrdenia o tom, že obchodná spoločnosť CRISPAT, s.r.o. je ekonomicky neaktívna, len preto, že konateľ spoločnosti sa nachádza v zahraničí. Dôvodil, že vychádzajúc zo zásady neutrality dane z pridanej hodnoty nemôže postup správca dane a tiež žalovaného považovať za správny v prípade, že vznikla daňová povinnosť, ale nárok na odpočet dane platiteľovi priznaný nebol. Namietal, že krajský súd sa jednoducho stotožnil s názorom žalovaného bez toho, aby riadne zistil skutkový stav veci vychádzajúci z vykonaného dokazovania a podloženého dôkazmi a nie dohadmi, ako aj, že neuplatnil judikatúru Súdneho dvora EU a vec nesprávne právne posúdil.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu vyjadril tak, že navrhoval, aby najvyšší súd odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

V dôvodoch vyjadrenia uviedol, že naďalej trvá na svojom právnom názore vyslovenom v napadnutom rozhodnutí ako aj na svojich vyjadreniach a stanoviskách k predmetnej žalobe.

III.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (ust. § 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 246c ods. 1 veta prvá v spojení s ust. § 212 ods. 1 O.s.p.) postupom podľa ust. § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p., keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2), a dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a správcu dane - Daňového úradu Trenčín a následne jeho zrušenia v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie.

Žalobou napadnutým rozhodnutím z 7. januára 2013, č. 1100306/1/4046/2013/5199-r žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie - dodatočný platobný výmer, Daňového úradu Trenčín, pobočka Nové Mesto nad Váhom č. 9311401/5/2822114/2012/Štef z 4. októbra 2012, ktorým správca dane žalobcovi podľa § 68 ods. 5, 6 zákona č. 563/2009 Z.z. vyrubil rozdiel dane v sume 26.124,- € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2011, správca dane nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet DPH za uvedené zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2011 v sume 22.630,58 € a vyrubil žalobcovi vlastnú daňovú povinnosť na DPH v sume 3.493,42 €.

Predmetom preskúmvacieho konania v danej veci je rozhodnutie a postup žalovaného správneho orgánu, ktorým rozhodnutím žalovaný rozhodol s konečnou platnosťou o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcovi za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2011 podľa § 68 ods.5,6 daňového poriadku.

IV.

Odvolací súd v medziach odvolania žalobcu preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a konania im prechádzajúce v rozsahu dôvodov uvedených v žalobe, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

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, 2 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne. Ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Odvolací súd po vyhodnotení odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu v zmysle ustanovenia § 219 ods. 2 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov vo veci samej, spolu s poukazom na právnu úpravu vzťahujúcu sa k predmetu konania, uvedenú v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Senát odvolacieho súdu považuje právne posúdenie preskúmvanej veci krajským súdom za správne a súladné so zákonom. Vzhľadom k tomu, aby najvyšší súd v preskúmvanej veci nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe skutočnosti spolu s právnymi závermi krajského súdu, sa vo svojom odôvodnení obmedzil len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia.

Senát odvolacieho súd dáva do pozornosti, že úlohou súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku (§§ 247 a nasl. O.s.p.) 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 účastníkom 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 predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia.

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

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 rozhodnutí, ktoré správny orgán vydal na základe zákonom povolenej voľnej úvahy (správne uváženie), preskúmava súd iba, či také rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk ustanovených zákonom. Súd neposudzuje účelnosť a vhodnosť správneho rozhodnutia (§ 245 ods. 2 O.s.p.).

Povinnosťou správneho súdu v odôvodnení svojho rozhodnutia vo veci samej je v súlade s § 246c ods.1 O.s.p. v spojení s § 157 ods. 2 O.s.p. uviesť čoho sa žalobca domáhal, z akých dôvodov, ako sa vo veci vyjadril žalovaný, stručne, jasne a výstižne vysvetliť, ktoré skutočnosti považoval za preukázané a

ktoré nie, zistenia, či správny orgán dôkazy, na základe ktorých ustálil svoj skutkový a právny záver, vykonal zákonným spôsobom, pri posúdení či správny orgán dôkazy vykonal v súčinnosti so žalobcom ako účastníkom správneho konania a tiež či vykonané dôkazy boli správnym orgánom vyhodnotené v súlade so zákonom, súčasne povinnosťou súdu je uviesť akými úvahami sa pri posudzovaní zákonnosti rozhodnutia a postupu orgánu verejnej správy riadil a svoj právny záver, či preskúmané rozhodnutie správneho orgánu je zákonné alebo nezákonné a z akých dôvodov a súčasne dbať na to, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

Odvolací súd v rámci preskúmania zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov v rozsahu žalobných a odvolacích dôvodov posudzoval, či daňové orgány oboch stupňov pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu a žalobou napadnuté rozhodnutia vydali postupom v súlade s daňovým poriadkom ako aj v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v platnom znení.

Odvolací súd zdôrazňuje, že účelom daňovej kontroly a daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Zákonodarca v právnej norme § 3 daňového poriadku daní ustanovuje základné zásady daňového konania tak, že v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní. 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. Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Daňové konanie je neverejné okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje. Správca dane je povinný začať daňové konanie aj na vlastný podnet vždy, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj v prípade, že daňový subjekt v tomto smere nesplnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti. Pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane. Všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti. Právom i povinnosťou všetkých daňových subjektov je úzko spolupracovať so správcom dane v daňovom konaní.

Podľa ust. § 24 ods.1 až 5 daňového poriadku 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.

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.

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.

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.

Na doklad znejúci na neexistujúcu osobu v čase vydania dokladu sa v daňovej kontrole a v daňovom konaní neprihliada.

Podľa ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a/ zákona 222/2004 Z. z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

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 ust. § 51 ods. 1, písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. 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 § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

Odvolací súd po preskúmaní veci v rozsahu odvolacích a žalobných dôvodov dospel k záveru, že správca dane v danom prípade postupoval v intenciách citovaných právnych noriem, vo veci v súlade so zákonom si zadovážil dostatok skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia, v daňovom konaní postupoval v súčinnosti s daňovým subjektom - žalobcom a vo veci rozhodol vecne a právne správne, z ktorých dôvodov žalovaný správny orgán rozhodnutie správcu dane preskúmaným rozhodnutím potvrdil v súlade so zákonom, a preto boli splnené zákonné podmienky pre zamietnutie žaloby súdom prvého stupňa.

Žalobca v odvolaní predovšetkým namietal, že krajský súd dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, vyslovil názor, že splnil všetky zákonné podmienky v zmysle ust. § 49 ods. 1 a 2 a § 51 ods. 1 písm. a) zák.č. 222/2004 Z.z., nakoľko odpočítal daň pri vzniku daňovej povinnosti, pričom prijaté tovary a služby použil na dodávky služieb ako platiteľ a faktúra vystavená platiteľom zodpovedá ust. § 71.

Odvolací súd považoval za presvedčivú argumentáciu súdu prvého stupňa, ktorou odôvodnil správnosť záverov daňových orgánov oboch stupňov o tom, že za kontrolované zdaňovacie obdobie žalobca ako daňový subjekt disponoval listinnými dôkazmi - faktúrami od svojho dodávateľa - spoločnosti CRISPAT, s.r.o., zmluvou o dielo, ale šetrením, ktoré vykonal správca dane u spoločnosti CRISPAT, s.r.o., však nebolo potvrdené reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia, keď sám konateľ menovanej spoločnosti F. uviedol, že jeho spoločnosť (CRISPAT, s.r.o.) nemá žiadnych vlastných zamestnancov a predmetné stavebné práce zabezpečila jeho spoločnosť len subdodávateľský, pričom žiadneho zo subdodávateľov F. neoznačil a ani nepopísal podrobnosti samotného obchodného prípadu a miestnym zisťovaním v sídle spoločne spoločnosti (CRISPAT, s.r.o.) bolo preukázané, že sídlo spoločnosti CRISPAT, s.r.o. je len fiktívne, spoločnosť na uvedenej adrese nesídi, ide o rodinný dom vo vlastníctve rodičov bývalého majiteľa spoločnosti CRISPAT, s.r.o. X., pričom konateľ spoločnosti F., po odkúpení spoločnosti CRISPAT. s.r.o. jej sídlo nezmenil.

Odvolací súd dospel k zhodnému záveru ako súd prvého stupňa, že vzhľadom na ľahkú zneužitelnosť uplatnenia si nároku na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, daňové orgány oboch stupňov na základe zisteného skutkového stavu vyplývajúceho z administratívneho spisu ustálili správny záver, že k

reálnemu uskutočneniu zdaniteľného plnenia nedošlo osobou uvedenou na faktúre, pričom reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia (osobou uvedenou na faktúre) a uplatnenie si DPH voči žalobcovi zo strany jeho dodávateľa (CRISPAT, s.r.o.) je v zmysle § 49 a § 51 zákona o DPH podmienkou na uplatnenie si práva na odpočet.

Súd prvého stupňa v napadnutom rozsudku, ako aj žalovaný v preskúmanom rozhodnutí sa vyspriadali s námietkou žalobcu, ktorou namietal, že správca dane dôkazné bremeno prenášal na neho ako platiteľa. Aj podľa názoru odvolacieho súdu z administratívneho spisu je dostatočne preukázané nepravdivé tvrdenie žalobcu, keďže žalobca v priebehu daňovej kontroly správcovi dane nepredložil žiadne také dôkazy, ktorými by odstránil pochybnosti správcu dane o faktickom uskutočnení stavebných prác obchodnou spoločnosťou uvedenou na predložených faktúrach. Treba súhlasiť s konštatovaním súdu prvého stupňa, že predloženie dokladov je len jednou z hmotnoprávných podmienok na uznanie odpočítania dane a i keď majú doklady všetky náležitosti daňového dokladu a sú riadne zaúčtované, neznamená to, že daň z pridanej hodnoty bola odpočítaná oprávnené. Splnenie formálnej stránky je síce jednou z podmienok, aby bolo na základe týchto dokladov uznané odpočítanie dane, tieto doklady však musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Nestačia teda iba slovné tvrdenia žalobcu ako daňového subjektu a jeho dodávateľa, ak nie sú podložené konkrétnymi faktami. Odvolací súd zastáva zhodný názor ako krajský súd, že ak by zdaniteľné plnenie - stavebná činnosť bola reálne uskutočnená, či už medzi dodávateľom a odberateľom priamo, alebo za pomoci subdodávateľa, ako tomu malo byť aj v prejednávanej veci, je dôvodné vychádzať zo zrejmej skutočnosti, že osoba subdodávateľa nemôže byť pre odberateľa, ale najmä pre dodávateľa neznámou osobou, a preto je nemysliteľné, aby odberateľ nemal absolútne žiadnu vedomosť, kto konkrétne vykonával predmetné práce za spoločnosť CRISPAT, s.r.o., kto bol zodpovedný za vykonanie prác, kto dohliadal na priebeh stavebných prác - kto bol stavbyvedúcim, s poukazom na to, že sám žalobca tvrdil, že neskúmal, kto na stavbe pracoval, keď pre neho bolo podstatné len to, že práce boli vykonané kvalitne, v dohodnutom termíne a cene, vychádzajúc zo zmluvy o dielo, ktoré tvrdenie je právne bezvýznamné v prípade uplatnenia si odpočtu dane.

Odvolací súd považoval za nedôvodnú aj námietku žalobcu, ktorou namietal, že krajský súd sa jednoducho stotožnil s názorom žalovaného bez toho, aby riadne zistil skutkový stav veci vychádzajúci z vykonaného dokazovania a podloženého dôkazmi a nie dohadmi, ako aj, že neuplatnil judikaturu Súdneho dvora EÚ a vec nesprávne právne posúdil. Z obsahu odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že súd prvého stupňa náležite preskúmal napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov v rozsahu žalobných dôvodov a svoje skutkové a právne závery jasne a zrozumiteľne v dostatočnom rozsahu zdôvodnil v odôvodnení rozhodnutia.

Podľa názoru odvolacieho súdu zhodne s názorom súdu prvého stupňa z výsledkov vykonaného dokazovania v daňovom konaní vyplýva, že žalobca spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti nepreukázal, že stavebné práce, ním deklarované v daňovom priznaní za sledované zdaňovacie obdobie (3. štvrtrok 2011) na základe faktúr predložených k daňovej kontrole, sa uskutočnili spôsobom ním tvrdným, pričom preukázanie týchto skutočností zaťažovalo dôkazným bremenom práve žalobcu v zmysle § 24 ods.1 daňového poriadku. V tomto kontexte odvolací súd zdôrazňuje, že dôkazné bremeno leží na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorý má preukázať 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. Z uvedených dôvodov žalobcu zaťažovala dôkazná povinnosť aj na tú skutočnosť, že stavebné práce vykonala fakticky tá obchodná spoločnosť, ktorá je uvedená na faktúre.

Na podporu uvedeného najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky, č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 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 - 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.“

Vychádzajúc z uvedeného aj podľa názoru odvolacieho súdu žalobca v danej veci nepostupoval v súlade so zákonom o DPH a neoprávnene si uplatnil zo sporných faktúr odpočet DPH za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2011.

Vzhľadom na dôvody vyššie uvedené odvolací nepovažoval odvolacie námietky žalobcu za relevantné k vyhoveniu jeho odvolacieho návrhu a dospel k zhodnému záveru ako súd prvého stupňa, že správca dane ako aj žalovaný vo veci vykonali dokazovanie zákonným spôsobom a v dostatočnom rozsahu, náležite zistili skutkový stav veci, v daňovom konaní postupovali v súčinnosti so žalobcom ako daňovým subjektom, skutkové zistenia vyhodnotili správne a v súlade so zákonom, ktoré skutočnosti náležite aj odôvodnili v odôvodnení preskúmaných rozhodnutí.

Odvolací súd z uvedených dôvodov dospel k záveru, že súd prvého stupňa v preskúmanej veci postupom v súlade s právnymi normami ustanovenými v druhej hlave piatej časti Občianskeho súdneho poriadku (§§ 247 a nasl.) v rozsahu žalobných dôvodov náležite preskúmal zákonnosť rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a postup mu predchádzajúci a v rámci toho aj zákonnosť rozhodnutia a postupu správcu dane a v odôvodnení napadnutého rozsudku sa vysporiadal s jednotlivými žalobnými námietkami. Odvolací súd sa stotožnil s názorom súdu prvého stupňa, že v preskúmanej veci bolo relevantným spôsobom preukázané, že žalobcovi za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2011 vznikla daňová povinnosť, pretože žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal dôvodnosť odpočtu DPH na základe faktúr deklarovaných v daňovom priznaní za predmetné zdaňovacie obdobie, a preto daňové orgány oboch stupňov v preskúmanej veci postupovali v súlade so zákonom, keď žalobcovi ako platiteľovi dane za predmetné zdaňovacie obdobie určili daňovú povinnosť na základe daňovej kontroly vychádzajúcej z vyčíslenej dane žalobcom v daňovom priznaní a dane vyčíslenej daňovým úradom z platieb vyplývajúcich z dôkazov vykonaných v daňovom konaní.

Odvolací súd vychádzajúc zo skutkových zistení danej veci a právnych záverov uvedených vyššie napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne a právne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 246c ods.1 veta prvá O.s.p. a s § 219 ods. 1,2 O.s.p. potvrdil, stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 O.s.p v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), keď pri nedostatku relevantných žalobných dôvodov pre zrušenie napadnutého rozhodnutia nezistil ani okolnosti, ku ktorým by musel prihliadať z úradnej povinnosti.

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol v zmysle ust. § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s ust. § 246c ods.1, veta prvá O.s.p a s ust. § 224 ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi náhradu trov tohto konania nepriznal, pretože v tomto konaní nebol úspešný.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte 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 nie je prípustný opravný prostriedok