

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/106/2013
Identifikačné číslo spisu:	3012200754
Dátum vydania rozhodnutia:	03.06.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Zemková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:3012200754.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Ivana Rumanu v právnej veci žalobcu: W. Y., J. právne zastúpený JUDr. Adrianou Ručkayovou, advokátkou, Jilemnického 27, Nové Mesto nad Váhom, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020506/1/1123210/2012/5048-r zo dňa 15. augusta 2012, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/143/2012-69 zo dňa 20. júna 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/143/2012-69 zo dňa 20. júna 2013 p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020506/1/1123210/2012/5048-r zo dňa 15.08.2012 a nepriznal mu náhradu trov konania. Predmetným rozhodnutím žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Trenčín, pobočka Nové Mesto nad Váhom č. 9311401/5/233647/2012 zo dňa 04.05.2012, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj DPH) za zdaňovacie obdobie 4. štvrt'rok 2008 v sume 12.232,68 € podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom ku dňu vydania napadnutých administratívnych rozhodnutí (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb.).

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1, 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v kontrolovanom období

(ďalej len zákon č. 222/2004 Z.z.) sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužívateľnosť), 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. Napriek tomu, že žalobca disponuje faktúrami od svojho dodávateľa - spoločnosti Z + M INVESTMENT, s.r.o., (ktorý je subdodávateľom vo vzťahu G + G Slovakia, s.r.o., a ktorý mal reálne vykonať stavebné práce), avšak rozsiahlym šetrením, ktoré vykonal správca dane, či už výsluchom žalobcu, alebo svedkov nebolo potvrdené reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia, a to práve preto, že žiaden z týchto subjektov nevedel uviesť a popísať podrobnosti samotného obchodného prípadu. Na záveroch krajského súdu nič nementí ani rozsudok Súdneho dvora Európskej únie zo dňa 21.06.2012 č. C-80/11 a č. C-142/11, na ktorý žalobca poukázal. Uvedený rozsudok na prejednávajúcu vec nemožno aplikovať z toho dôvodu, že závery rozsudku vychádzajú jednoznačne z predpokladu, že k zdaniteľnému plneniu reálne došlo, pričom táto podmienka v prejednávanej veci splnená nebola.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby odvolací súd rozsudok súdu prvého stupňa zmenil a napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V dôvodoch uviedol, že predmetom sporu je posúdenie, či došlo k reálnemu uskutočneniu zdaniteľného plnenia. Podľa názoru žalobcu preukázanie zdaniteľného obchodu faktúrou, výdavkovým pokladničným dokladom žalobcu a príjmovým pokladničným dokladom dodávateľa je dostatočne podloženým daňovým výdavkom, a teda aj dostatočným preukázaním realizácie zdaniteľného obchodu. Žalobca poukázal na rozhodnutia najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/1/2011 a 3Sžf/44/2012, ako aj na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie zo dňa 21.06.2012 vo veci praxe vnútroštátnych daňových orgánov pri uplatňovaní práva na odpočet DPH podľa Šiestej smernice Rady 77/38/8 EHS a smernice 2006/112/ES pri zamietnutí práva na odpočet dane. V zmysle uvedeného rozsudku je úlohou Súdneho dvora Európskej únie zabezpečiť, aby sa právne predpisy Európskej únie vykladali a uplatňovali rovnakým spôsobom vo všetkých krajinách Európskej únie, teda aby právo platilo rovnako pre všetkých. Taktiež sa má Súdny dvor Európskej únie starať o to, aby národné súdy a štátne orgány nevydávali rozdielne rozhodnutia týkajúce sa rovnakej záležitosti. V zmysle uvedeného rozsudku vnútroštátne orgány, ako aj súdy zamietnu priznanie práva na odpočet DPH, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne. Daňový orgán nemôže od osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH všeobecne požadovať preverenie, či osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar, na základe ktorej sa požaduje vykonanie tohto nároku (odpočtu), spĺňa podmienky zdaniteľnej osoby, disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať a splnila si svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, z dôvodu ubezpečenia sa, či na strane predchádzajúcich subjektov nedošlo k nezákonnostiam alebo daňovému podvodu a aby disponovala takýmito dokumentmi. Daňový orgán pri uplatňovaní práva na odpočet DPH podľa Šiestej smernice Rady 77/38/8 EHS a smernice 2006/112/ES nie je oprávnený zamietnuť právo zdaniteľnej osobe právo na odpočet DPH, ak zdaniteľná osoba nemá okrem danej faktúry iné dokumenty, ktorých povaha by preukazovala, že podmienky pre odpočet DPH boli splnené, napriek tomu, že vecné a formálne podmienky vzniku a výkonu práva na odpočet DPH upravené v smernici boli splnené a že zdaniteľná osoba nedisponovala informáciou, ktorá by ju oprávňovala predpokladať vznik nezákonnosti alebo daňového podvodu na strane uvedeného vystaviteľa faktúry. Podľa názoru žalobcu, je potrebné, aby bola skutočnosť neexistencie zdaniteľného plnenia riadne preukázaná zo strany žalovaného správneho orgánu a nepostačuje len pochybnosť. Dôkazné bremeno v takomto prípade znáša správca dane.

III.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobkyne navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len najvyšší súd) odvolaním napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne ako vecne správny potvrdil. Uviedol, že trvá na svojich záveroch uvedených v žalobe napadnutom rozhodnutí. Poukázal na to, že dokazovanie v daňovom konaní bolo vykonané zo zistení daňového konania, ktorého predmetom bola

daň z príjmov fyzických osôb a vykonané dôkazy sú tak identické. Zistené rozpory v skutkovom stave, ktoré vyplynuli z predložených dôkazov neodrážajú reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu. Nezrovnalosti vyplývajú zo Zmluvy o dielo so zhotoviteľom Z+M INVESTMENT, s.r.o., ktorá bola podpísaná už dňa 07.11.2008, pričom dohoda s objednávateľom G + G Slovakia, s.r.o., bola uzatvorená až dňa 10.11.2008 (o tri dni neskôr). Hoci správca dane vychádzal aj z dôkazov získaných pri daňovej kontrole na dani z príjmov fyzických osôb (za rovnaké zdaňovacie obdobie), dôkazy vyhodnotil z pohľadu dodržiavania ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z. a splnenia podmienok pre oprávnené uplatnenie odpočítanej dane. V priebehu daňovej kontroly na DPH ani v odvolacom konaní žalobca vierohodne nepreukázal prijatie dodaných služieb - stavebných prác od dodávateľa Z+M INVESTMENT, s.r.o., ktoré mali byť uskutočnené týmto dodávateľom v zmysle zmlúv o dielo uzatvorených dňa 04.11.2008 a dňa 07.11.2008. Preto právo na odpočítanie dane v zmysle zákona č. 222/2004 Z.z. nebolo žalobcovi za týchto okolností priznané.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk, rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

Z obsahu administratívneho a súdneho spisu odvolací súd zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 9311401/1/546589/2012 zo dňa 20.03.2012, ktorý bol prerokovaný a doručený dňa 24.04.2012. Správca dane zistil, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane z faktúr od spoločnosti Z+M INVESTMENT, s.r.o.,

- dodávateľská faktúra č. 0800312/5 zo dňa 03.12.2008 za natieranie a tmelenie VZT potrubia na sumu 98.115,50 Sk, uhradená v hotovosti,
- dodávateľská faktúra č. 0800912/5 zo dňa 09.12.2008 za natieranie a tmelenie VZT potrubia na sumu 74.970,- Sk, uhradená v hotovosti,
- dodávateľská faktúra č. 0801312/5 zo dňa 13.12.2008 za natieranie a tmelenie VZT potrubia na sumu 80.729,50 Sk, uhradená v hotovosti,
- dodávateľská faktúra č. 0801912/5 zo dňa 19.12.2008 za natieranie a tmelenie VZT potrubia na sumu 92.653,50 Sk, uhradená v hotovosti,
- dodávateľská faktúra č. 0802212/12 zo dňa 22.12.2008 za dodanie a montáž kompletnej fasádnej skladby na sumu 1.961.643,50 Sk, postupne uhradená v hotovosti v 7 splátkach.

Správca dane za účelom preverenia skutočností a poskytnutia informácií potrebných k výkonu daňovej kontroly položil žalobcovi otázky napr.: „Ako sa začala Vaša spolupráca so spoločnosťou Z+M INVESTMENT, s.r.o., kto, koho, kedy a ako kontaktoval? S kým konkrétne ste rokovali? Kto vystavil a podpísal faktúry a príjmové pokladničné doklady o ich úhrade? Komu, kedy a kde ste odovzdali finančnú hotovosť uvedenú na účtovných dokladoch? Kto konkrétne vykonával fakturované práce?“ Žalobca však na všetky položené otázky odpovedal, že si nepamätá alebo že nevie.

Z ďalšieho preverovania vyplynulo, že spoločnosť Z+M INVESTMENT, s.r.o., so správcou dane nespolupracuje, na adrese sídla spoločnosti zapísanej v obchodnom registri nebol nikdy nikto zastihnutý a nachádza sa tam bytový dom bez označenia predmetnej spoločnosti, pri miestnych zisťovaniach vykonaných na adrese, kde mala spoločnosť prenajaté priestory, zamestnanci správcu dane našli len prázdne, nezariadené priestory a konateľ spoločnosti Michal Obeda so správcou dane nekomunikoval, na adrese trvalého pobytu sa nezdržiaval a miesto jeho pobytu je neznáme. Správca dane vypočul bývalého konateľa spoločnosti Mareka Harmadyho, ktorý uviedol, že žalobcu spoznal pred piatimi rokmi

na jednom šrotovisku v Žiline, kde si aj vymenili svoje kontaktné údaje. Za účelom spolupráce ho v roku 2008 kontaktoval žalobca. Uviedol, že faktúry a účtovné doklady o ich úhradách vystavovala na jeho pokyn účtovníčka a on si po ne chodil a osobne ich odovzdával žalobcovi. Finančnú hotovosť uvedenú na dokladoch preberal od žalobcu osobne na rôznych miestach. Kde presne sa uskutočňovalo natieranie a tmelenie potrubia si nevedel spomenúť. Uviedol, že tieto práce vykonávalo aspoň dvanásť ľudí, pričom všetci boli živnostníci a vyplácal ich na základe vystavených faktúr. Práce sa začali začiatkom novembra 2008 a ukončené boli v decembri 2008, pričom bol dodaný aj potrebný materiál.

Správca dane rozsiahlym šetrením prišiel k záveru, že predložené účtovné doklady sú nevierohodné a dostatočným spôsobom nepreukazujú vznik uplatnených výdavkov za rok 2008. Predložením dôkazov žalobca nepreukázal správcovi dane, že natieranie, tmelenie a dodanie a montáž kompletnej fasádnej skladby vykonala práve spoločnosť Z+M INVESTMENT, s.r.o., listinné dôkazy - zmluvy o dielo, faktúry a pokladničné doklady v daňovom konaní nie sú bez ďalšieho preukazovania dôkazom o tom, že fakturované práce boli dodávateľom uvedeným na dokladoch aj uskutočnené. Pri kontrole nebolo preukázané, či predložené faktúry a pokladničné doklady od spoločnosti Z+M INVESTMENT, s.r.o., sú riadne zaúčtované v účtovníctve tejto spoločnosti, či táto spoločnosť má riadne zaúčtované aj doklady o obstaraní materiálu a teda či k riadnemu dodaniu fakturovaných prác spoločnosťou Z+M INVESTMENT, s.r.o., aj skutočne došlo. Pochybnosti o uskutočnení fakturovaných prác zvyšuje aj fakt, že daňový subjekt si na ústnom pojednávaní dňa 11.11.2010 nepamätal, kde presne sa uskutočnilo natieranie a tmelenie VZT potrubia, kto fakturované práce vykonával, komu za vykonané práce v hotovosti zaplatil, od koho obdržal faktúry a pokladničné doklady o ich úhrade a ani to, s kým konkrétne za spoločnosť Z+M INVESTMENT, s.r.o., jednal. Bývalý konateľ spoločnosti Z+M INVESTMENT, s.r.o., síce zodpovedal určité otázky správcu dane, avšak nevedel kde presne sa predmetné práce uskutočňovali, nevedel presne označiť miesto, kde sa budova SONY v Nitre nachádza, nepoznal mená osôb, ktoré fakturované práce vykonávali a nevedel určiť ani farbu fasády na budove SONY, pričom v tomto prípade dodala spoločnosť Z+M INVESTMENT, s.r.o., práve aj potrebný materiál. Uvedené tvrdenia bývalého konateľa však nepotvrdila ani označená zamestnankyňa spoločnosti. Na základe takto zisteného skutkového stavu správca dane dospel k záveru, že žalobca si neoprávnene odpočítal DPH z označených faktúr.

Z uvedeného vyplýva, že v rámci administratívneho konania bolo vykonané rozsiahle dokazovanie prostredníctvom výsluchu svedkov, predloženia listín a pod. Súd prvého stupňa v odôvodnení napadnutého rozsudku podrobne popísal skutkový stav, ako vyplynul z administratívneho spisu.

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 (§ 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.).

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 (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.).

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 (§ 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.).

Podľa § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. 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 správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

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

Podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ môže odpočítat 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 odpočítat daň, ak je daň

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená zo služieb a z tovarov dodaných s inštaláciou alebo montážou dodávateľom alebo na jeho účet, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4 a ním uplatnená z tovaru, pri ktorom je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 7 a 9,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

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

Podľa § 219 ods. 2 O.s.p. ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Odvolací súd vyhodnotil rozsah a dôvody odvolania vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 219 ods. 2 O.s.p. dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil 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 odvolací súd stotožňuje v celom rozsahu.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon č. 511/1992 Zb. obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie (§ 29 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.). Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (§ 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.).

V tejto súvislosti 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 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“.

Najvyšší súd sa preto stotožnil s názorom krajského súdu, že žalobca v konaní nepreukázal, že dodanie predmetných prác a tovarov bolo uskutočnené tak, ako to deklaroval. Teda, že predmetné stavebné práce - natieranie a tmelenie VZT potrubia boli skutočne zrealizované a zároveň že boli vykonané dodávateľom uvedeným na faktúrach. Záznamy z priebehu stavebných prác, prípadne o ich rozsahu, ktoré by podporili realnosť deklarovaných skutočností žalobca nepredložil. Výpovede svedkov rovnako nepreukázali realnosť tvrdených skutočností. Ani senát odvolacieho súdu zo skutkového stavu nezistil, že by boli žalobcom predložené také doklady, ktoré by podporili fakt, že predmetné práce sa uskutočnili práve tým dodávateľom, ktorý bol uvedený na faktúrach.

Podmienky uvedené v § 49 a nasl. (odpočítanie dane) zákona č. 222/2004 Z.z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže zákon to 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. Odpočet DPH si žalobca uplatnil sám, preto je povinný uchovávať a následne preukázať všetky doklady, ktoré preukazujú reálne uskutočnenie skutočností, uvedených na faktúrach.

Žalobca neuniesol ani v administratívnom 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. Dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte a dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú kontrolu daňovníkom deklarovaných 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.

Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá pre správcu dane v daňovom konaní ustanovuje povinnosť postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej 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. Zásada rovnosti (§ 2 ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti, vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

Záver, ktorý bol zo zistených skutkových okolností v daňovom konaní ustálený zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotno-právnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z.z. V predmetných prípadoch žalobcovi právo na odpočítanie dane (§ 49 ods. 1, § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH) nevzniklo. Potom je správne aj konštatovanie, že nebola dodržaná Šiesta Smernica Rady, 77/388/EEC zo dňa 17.05.1977, v znení neskorších zmien, ktorá zakladá spoločný systém DPH a podľa ktorej právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre. Právo na odpočet dane z pridanej hodnoty vzniká vtedy, ak je preukázané, že predmetné plnenia boli uskutočnené osobou uvedenou vo faktúrach. Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte. V preverovaných prípadoch, vzhľadom na zistené skutočnosti, došlo k pochybnostiam ohľadom reálneho dodania plnení uskutočnených osobou uvedenou na daňových dokladoch. Keďže v daňovom konaní leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte, je na ňom, aby bez všetkých pochybností, v prípade následnej daňovej kontroly preukázal deklarované skutočnosti, aj s určitým časovým odstupom.

Závery uvedené v rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/1/2011 je možné aplikovať len v prípade, ak sa dodávka tovaru alebo služieb bez akýchkoľvek pochybností uskutočnila. V prejednávanom prípade

však bolo dokazovaním zistené, že k uskutočneniu dodaných služieb uvedených na faktúrach nemohlo dôjsť spôsobom, akým to žalobca deklaroval. Prejednávaná vec sa týka na rozdiel od vecí vedenej pod sp. značkou 3Sžf/1/2011, skutkového stavu a preukázania samotnej existencie zdaniteľného plnenia. V konaní podľa senátu odvolacieho súdu neboli naplnené skutočnosti pre presun dôkazného bremena na správcu dane v zmysle výkladových princípov z rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf/1/2011 a to práve z dôvodu nepreukázania reálnosti zdaniteľného plnenia.

Súd prvého stupňa sa dostatočným spôsobom vysporiadal s námietkami žalobcu uvedenými v podanej žalobe, uviedol, že postup finančných orgánov oboch stupňov bol v súlade so zákonom. Úlohou žalovaného i správcu dane pri posudzovaní práva na odpočítanie DPH zo zdaniteľných obchodov deklarovaných predloženými faktúrami, je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale aj z výsledkov zistení o preukázateľnosti skutočností na nich deklarovaných. Stav veci zistený správcom dane a žalovaným, bol podľa názoru senátu odvolacieho súdu, dostatočne preukázaný a v rozhodnutiach náležite odôvodnený. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať stanovisko. Rovnako je možné konštatovať, že krajský súd sa vyjadril i k judikatúre Súdneho dvora Európskej únie, konkrétne k žalobcom predloženým záverom z rozsudku zo dňa 21.06.2012 bez bližšieho označenia značky, či veci, v ktorej mal byť vydaný. Odvolací súd zdôrazňuje, že v tomto prípade žalobca neunesol dôkazné bremeno na preukázanie deklarovaného plnenia a z výpovede bývalého konateľa dodávateľa žalobcu sa javí, že prichádzalo len k formálnemu vystavovaniu daňových dokladov, čo má znaky podvodného konania. Z tohto dôvodu nie je možné na takýto skutočný stav veci aplikovať judikatúru SD EÚ vo veciach dane z pridanej hodnoty v prospech žalobcu, keďže z jej záverov vyplýva, že nemožno chrániť daňovníkov na účely priznania odpočtu dane, ak má ich konanie alebo konanie ich dodávateľov znaky nezákonnosti alebo daňového podvodu.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny a v súlade so zákonom potvrdil. Rozhodnutia žalovaného a správcu dane obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti, žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a logického uvažovania, všetky dôkazy hodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z týchto podstatných dôvodov napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil.

V senáte rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zák. č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. Žalobca v konaní nebol úspešný, preto mu súd právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.