

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžf/10/2015
Identifikačné číslo spisu: 3013200557
Dátum vydania rozhodnutia: 23.02.2017
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:3013200557.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Kataríny Benczovej, v právnej veci žalobcu: POWER stav, s. r. o., Kukučínova 476/6, Ilava, IČO: 43 991 181, právne zastúpený Mgr. Jozefom Gáplovským, advokátom, Advokátska kancelária so sídlom Centrum II 88, Dubnica nad Váhom, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/196406/2013/5050-r zo dňa 23. apríla 2013, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/110/2013-53 zo dňa 22. októbra 2014, jednohlasne, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/110/2013-53 zo dňa 22. októbra 2014 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

Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj ako „krajský súd“) napadnutým rozsudkom zamietol žalobu žalobcu, ktorou žiadal súd o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/196406/2013/5050-r zo dňa 23. apríla 2013, ktorým bolo na jeho odvolanie potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej len „správca dane“) č. 9300401/5/57728/2013/Kra zo dňa 07. januára 2013, ktorým podľa § 68 ods. 5 a za použitia § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie IV. štvrtrok 2010 v sume 2572,40 €.

V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou hmotnoprávnou podmienkou, ktorá musí byť spolu s ďalšími podmienkami upravenými zákonom č. 222/2004 Z. z. pre vznik nároku na odpočet dane splnená a pri jeho uplatnení aj preukázaná s odkazom na ust. § 49 ods. 1 a 2 a § 51 ods. 1 písm. a/ § 71 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH z dodávateľských faktúr vystavených dodávateľom spol. BENE Trade, s.r.o., Jasovská 3, Bratislava, IČO:

44 166 524: č. faktúry 12122010 (FP/075) zo dňa 09. decembra 2010 za maľovanie, opravu a izoláciu stropu v brusičskej dielni SOŠ sklárne, Lednické Rovne, základ dane 3658,00 €, DPH 695,00 €; č. faktúry 12152010 (FP/076) zo dňa 11. decembra 2010 za stavebné práce na objekte Matador Automotive a.s., základ dane 1620,00 €, DPH 307,80 €; č. faktúry 12252010 (FP/077) zo dňa 17. decembra 2010 za kancelársky nábytok, základ dane 1211,10 €, DPH 230,10 € a č. faktúry 12312010 (FP/078) zo dňa 28. decembra 2010 za sprostredkovanie predaja drevnej hmoty za 10 - 12/2010, základ dane 7050,00 €, DPH 1339,50 €.

Krajský súd z podkladov pripojených v administratívnom spise žalovaného zistil, že správca dane vykonal u žalobcu v dňoch 02. augusta 2011 až 30. januára 2012 daňovú kontrolu na DPH na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa zákona č. 222/2004 Z. z. za zdaňovacie obdobie I. až IV. štvrťrok 2010. Daňovú kontrolu na DPH ukončil protokolom z 22. decembra 2011, ktorý na základe vyjadrenia žalobcu doplnil o Dodatok z 22. decembra 2011. Správca dane vydal dňa 07. januára 2013 rozhodnutie, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok v sume 2572,40 €. Žalovaný napadnutým rozhodnutím na odvolanie žalobcu potvrdil dodatočný platobný výmer.

Krajský súd v konaní, v ktorom preskúmaval zákonnosť napadnutého rozhodnutia, zisťoval, či daňové orgány dostatočne zistili skutkový stav, či napadnuté rozhodnutie je riadne odôvodnené, či prebehlo riadne daňové konanie a či rozhodli v súlade s vtedy účinným zákonom o správe daní a poplatkov, ako aj v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty. Krajský súd zistil, že žalobné dôvody, z ktorých žiadal žalobca napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie, nie sú opodstatnené, a preto žalobu ako nedôvodnú zamietol (§ 250j ods. 1 O.s.p.).

Krajský súd k veci uviedol, že účelom daňovej kontroly a daňového konania bolo zistenie, či si daňový subjekt splnil v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov, resp. daňový poriadok, osobitne upravuje zisťovanie preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/196406/2013/5050-r zo dňa 23. apríla 2013, ktorým bolo na jeho odvolanie potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej len „správca dane“) č. 9300401/5/57728/2013/Kra zo dňa 07. januára 2013, ktorým podľa § 68 ods. 5 v nadväznosti na § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2010 v sume 2572,40 €, keď správca dane s poukazom na ust. § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. neuznal žalobcovi právo odpočítať si DPH z dodávateľských faktúr od dodávateľa BENE Trade, s.r.o. so sídlom Jasovská 3, Bratislava, IČO: 44 166 524, za nákup tovarov a služieb, a to faktúr už uvedených vyššie v odôvodnení tohto rozsudku.

Krajský súd dospel k záveru, že nie sú dôvodné námietky žalobcu o tom, že daňové orgány v daňovom konaní nesprávne vyhodnotili dôkazy a dospeli tak k nesprávnym skutkovým zisteniam a následne k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci. Rovnako námietky, že rozhodnutie žalovaného bolo nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov nie je možné akceptovať. Správca dane vo veci vykonal rozsiahle dokazovanie s cieľom zistiť, či medzi žalobcom ako odberateľom a spoločnosťou BENE Trade s.r.o. ako jeho dodávateľom boli reálne uskutočnené zdaniteľné plnenia uvedené na sporných faktúrach, z ktorých si žalobca uplatnil odpočet DPH za IV. štvrťrok 2010. Správca dane vykonal šetrenie nielen v spol. BENE Trade, s.r.o., ktorá bola priamym dodávateľom tovarov a služieb pre žalobcu, ale aj v SOŠ sklárske Lednické Rovne, Matador Automotive a.s., DATOM, resp. ŠŠ Trade, s.r.o. a Lesnom hospodárstve Výšná Boca. Správca dane ďalej vypočul žalobcom navrhovaných svedkov C. R., A. G., K. N., G. D. ako kontaktnú osobu za Matador Automotive a.s. a prihliadol aj na vyjadrenia PhDr. Mgr. D. C. a Ing. K. L. za SOŠ sklárske Lednické Rovne. Poukázal na to, že je pravdou, že nebol vypočutý C. C., nový konateľ BENE Trade, s.r.o., pretože jeho pobyt nebol zistiteľný. Dodávateľom dreva bol Spolok bývalých urbárikov Výšná Boca a odberateľom C. A., Výšná Boca. Správca dane

prostredníctvom miestne príslušného správcu dane zistil, že C. A. nakupoval drevo od žalobcu, ktorý zabezpečoval aj jeho prepravu. Svedok poprel, že nákup drevenej hmoty sprostredkovala spoločnosť BENE Trade, s.r.o.. Táto spoločnosť nepredložila správcovi dane žiadne vierohodné dôkazy (zmluvy, dohody, objednávky) o sprostredkovaní obchodu s drevom.

Krajský súd mal z vykonaného dokazovania preukázané, že bývalý konateľ spoločnosti BENE Trade, s.r.o. C. R. sa nezdržiaval v Bratislave na adrese sídla spoločnosti BENE Trade, s.r.o., ale fyzicky sa zdržiaval v Ilave na adrese Kukučínova 476 v areáli, kde mal žalobca sklad aj sídlo, pričom C. R. a konateľ žalobcu D. L. sa dobre poznali, že spoločnosť BENE Trade, s.r.o. sa na adrese uvedenej v Obchodnom registri nenachádza, na žiadnej z budov na adrese Smolenická 3, Bratislava nemá označenie sídla, že spoločnosť BENE Trade, s.r.o. nemala v rozhodnom období žiadnych zamestnancov, žiadne materiálne vybavenie, napriek tomu si žalobca u tejto spoločnosti objednával práce vo veľkom rozsahu a s rôznorodým zameraním (v IV. štvrtroku 2010 stavebné práce v Lednických Rovniach v objekte Matador Automotive a.s., sprostredkovanie nákupu, ťažby a predaja dreva vo Vyšnej Boci, dodanie kancelárskeho nábytku), že spoločnosť BENE Trade, s.r.o. previedla po začatí daňovej kontroly (02.08.2011) svoj obchodný podiel na bezdomovca C. C., ktorý je od 10. septembra 2011 jediným spoločníkom a konateľom spoločnosti BENE Trade, s.r.o.. Preto nebolo možné preveriť reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení uvedených na sporných faktúrach a s tým súvisiace odvedenie DPH na výstupe v účtovnej dokumentácii spoločnosti BENE Trade, s.r.o., ktorá mala byť podľa tvrdenia C. R. odovzdaná pri predaji obchodného podielu bezdomovcovi C. C.. Skutočnosť, že spol. BENE Trade, s.r.o. sa v mieste sídla nenachádza (pričom v sídle spoločnosti nebol prítomný ani jej jediný spoločník a konateľ C. R., ktorý sa zdržiaval v Ilave na adrese Kukučínova 476) vzbudila dôvodné pochybnosti, že táto spoločnosť nie je fungujúcou spoločnosťou, t.j. reálne nevykonáva žiadne zdaniteľné plnenia a je len fiktívnou firmou. Tento záver podporuje zistenie, že spoločnosť BENE Trade, s.r.o. nemala v rozhodnom období žiadnych zamestnancov, ani žiadne materiálne vybavenie, ktorými by vykonávala akúkoľvek podnikateľskú činnosť a napriek tomu mala poskytovať práce vo veľkom rozsahu a s rôznorodým zameraním (stavebné práce, dodanie kancelárskeho nábytku, sprostredkovanie dreva). Záver, že spol. BENE Trade, s.r.o. je fiktívnou firmou je skutočnosť, že po začatí daňovej kontroly previedla svoj obchodný podiel na bezdomovca a tým následne zmarila preskúmanie zdaniteľných plnení uvedených na sporných faktúrach v účtovnej dokumentácii tejto spoločnosti. Pochybnosti o reálnom uskutočnení zdaniteľných plnení medzi žalobcom a spoločnosťou BENE Trade, s.r.o. sú na základe týchto zistení opodstatnené.

Na základe týchto zistení krajský súd zhodne so žalovaným dospel k záveru, že faktúry ktoré táto spoločnosť vystavila žalobcovi sú faktúrami, ktoré neodrážajú reálne zdaniteľné plnenia. Zamestnanec žalobcu A. G. sa vyjadroval k jednotlivým zdaniteľným plneniam uvedených na sporných faktúrach, z jeho výpovede je však len zrejmé, že zdaniteľné plnenia uskutočnené boli, avšak z jeho výpovede nevyplýva, že by ich uskutočnil subjekt uvedený na týchto sporných faktúrach - spoločnosť BENE Trade, s.r.o.. A. G. mal na starosti zamestnancov žalobcu na stavbách, vykonával dozor nad vykonávanými prácami, zabezpečoval nákup a dovoz materiálu, vykonával i manuálnu prácu, nezabezpečoval kontakt so spoločnosťou BENE Trade, s.r.o.. Z uvedeného dôvodu sa nemôže zodpovedne vyjadriť, či sa spoločnosť BENE Trade, s.r.o. podieľala na stavebných prácach, ďalej na dodaní dreva a kancelárskeho nábytku. Súd mal pochybnosti o objektívnosti výpovede A. G., ktorý je zamestnancom žalobcu a jeho výpoveď mohla byť zaujatá. Ďalšie spoločnosti DATOM, resp. ŠŠ Trade, s.r.o. sú na základe vykonaného šetrenia problematické subjekty, pretože spoločnosť ŠŠ Trade, s.r.o. v mesiaci apríl 2012 zmenila spoločníka, konateľa aj sídlo a miestnym zisťovaním bolo preukázané, že na adrese uvedenej ako sídlo spoločnosti sa nachádza rodinný dom, kde sa nikto nenachádzal, nebolo tam označenie spoločnosti a susedia uvedenú spoločnosť ani jej konateľa G. D. nepoznajú. Svedok K. N. sa k realizácii jednotlivých zdaniteľných plnení vyjadriť nevedel, spracovával pre spoločnosť BENE Trade, s.r.o. iba agendu týkajúcu sa DPH. C. R. priniesol svedkovi faktúry, ktorý ich skontroloval, najmä či spĺňajú formálne náležitosti, prepočítania správnosti určenia DPH a vyplnenia daňového priznania. Z výpovede svedka K. N. nie je možné prijať záver, že spol. BENE Trade, s.r.o. bola alebo nebola funkčná a či reálne vykonala zdaniteľné plnenia uvedené na sporných faktúrach. Súd preto uzavrel, že na svedeckú výpoveď K. N. nie je možné prihliadnuť. Žalobca nepredložil taký dôkaz, ktorý by záver súdu

o fiktívnosti spoločnosti BENE Trade, s.r.o. vyvrátil na základe týchto zistení nie je dôvodná námietka žalobcu, že správca dane a žalovaný nesprávne vyhodnotili dôkazy, že k týmto pristupovali jednostranne, že neprihliadli na dôkazy svedčiace v prospech žalobcu a dospeli tak k nesprávnym skutkovým zisteniam. Súd neprihliadol ani námietku žalobcu, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia je zrejmé, ktoré skutočnosti žalovaný vo svojich rozhodnutiach považoval za podstatné a z akého skutkového stavu vo veci vychádzal a ako ho po právnej stránke posúdil, pričom je taktiež zrejmé, akými úvahami sa daňové orgány riadili. Tvrdenie žalobcu, že pri obstarávaní tovarov a služieb postupoval s maximálnou možnou starostlivosťou nie je opodstatnené, pretože v obchodoch, ktorých sa zúčastnil aj žalobca, vystupovali ako subdodávatelia viaceré problematické spoločnosti. Taktiež nie je dôvodné tvrdenie žalobcu, že správca dane neprípustným spôsobom, nad zákonné medze, preniesol na neho dôkazné bremeno. Z obsahu administratívneho spisu sa tieto tvrdenia žalobcu nepotvrdili z dôvodu, že správca dane sám vykonal rozsiahle zisťovanie, v rámci ktorého preveroval konkrétne obchodné spoločnosti a vypočul žalobcom navrhnutých svedkov. Súd uzavrel, že správca dane nepreniesol neprípustným spôsobom dôkazné bremeno na žalobcu. Súd nemohol akceptovať ani námietku žalobcu, že preukázal reálne dodania tovarov a služieb o čom predložil faktúry, ktoré obsahovali zákonom predpísané náležitosti, a preto mu vznikol nárok na odpočet DPH. Súd zhodne s odôvodnením napadnutého rozhodnutia uzavrel, že ak faktúry nie sú odrazom reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia, nemôže byť daňovému subjektu priznané právo na odpočet DPH. Keďže v danom prípade bolo ustálené, že spoločnosť BENE Trade, s.r.o. reálne nedodala žalobcovi tovary a služby uvedené na sporných faktúrach, nemohlo byť žalobcovi priznané právo na odpočet DPH.

Podľa krajského súdu žalovaný správne v odôvodnení napadnutého rozhodnutia uviedol, 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 nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Zákonodarcu 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, a, že prijaté služby a tovary ďalej použil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Existencia materiálneho plnenia a existencia faktúr s predpísanými zákonnými náležitosťami sú síce nevyhnutnými podmienkami uplatnenia si nároku na odpočítanie DPH, nie sú však postačujúcimi podmienkami pre priznanie tohto práva (práva na odpočet DPH), pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia zo strany dodávateľa uvedeného na faktúrach. Technicky je totiž možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie bolo skutočne poskytnuté a rovnako je technicky možné previesť akékoľvek peňažné prostriedky na akýkoľvek účet, t. j. predstierať zaplatenie vystavených faktúr bezhotovostným prevodom na účet dodávateľa. Je teda zrejmé, že splnenie formálnej stránky na uplatnenie si nároku na odpočet DPH vyjadrené predloženými dokladmi je síce jednou z podmienok, aby bolo na základe týchto dokladov uznané právo na odpočet, tieto doklady však musia byť odrazom reálneho plnenia.

Žalovaný ako aj správca dane dostatočne zistili skutkový stav, zabezpečili potrebné podklady, ktoré správne vyhodnotili a vyvodili z neho správny právny záver, že žalobca za zdaňovacie obdobie IV. štvrtrok 2010 nesplnil podmienky na odpočet DPH podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a/, a § 51 ods. 1, § 71 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z.. Daňové orgány tak rozhodli v súlade so zákonom, a preto súd žalobu ako nedôvodnú zamietol podľa § 250j ods. 1 O.s.p.. Krajský súd rozhodol o náhrade trov konania podľa § 250k ods. 1 O.s.p.. Žalobca nemal v konaní úspech, a preto mu náhradu trov konania nepriznal.

Proti tomuto rozsudku podal včas odvolanie žalobca a navrhol napadnutý rozsudok krajského súdu zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie.

Žalobca v odvolaní uviedol, že tvrdenia a skutkové závery prvostupňového súdu sú v rozpore so skutočným stavom veci, skutkové závery nemajú oporu vo vykonaných dôkazoch, pričom tiež právne závery sú bez opory v ustanoveniach platných právnych predpisov.

Ako daňový subjekt nemal a ani nemá za obdobie IV. štvrt'roka roku 2010 žiaden nedoplatok na dani z pridanej hodnoty.

Uviedol, že už v samotnom daňovom konaní nepochybne preukázal reálnu materiálnu existenciu realizácie tovarov a služieb, ktorú si žalovaný preveril aj vlastným šetrením. Pokiaľ vychádza z predpokladu, že dôvodom vydania napadnutých rozhodnutí mala byť pochybnosť žalovaného, resp. prvostupňového správneho orgánu, či došlo k dodaniu tovaru a služieb zo strany dodávateľa, spoločnosti BENE Trade, s.r.o. podľa dotknutých faktúr na základe nepreukázania zaúčtovania a zaevidovania faktúr v účtovníctve tejto spoločnosti a nepreukázania, že z nich táto spoločnosť odvieďla DPH, správnosť takéhoto záveru žalovaného na základe výsledkov vykonaného dokazovania nie je v žiadnom prípade možné podľa ustálenej súdnej praxe akceptovať.

Podľa odôvodnenia napadnutých správnych rozhodnutí, ktoré si osvojil aj krajský súd, žalobca si nespĺnil svoju dôkaznú povinnosť preukázať v daňovom konaní, že práce a tovar, deklarované spornými faktúrami boli skutočne dodané spoločnosťou BENE Trade, s.r.o.. Žalobca je presvedčený o tom, že takýto postup žalovaného ohľadne dôkazného bremena je v prejednávacom prípade v úplnom rozpore so súčasnou ustálenou súdnou praxou. Podľa ustálenej súdnej praxe v oblasti dokazovania v daňovom konaní a o dôkaznom bremene daňového subjektu podľa § 29 Daňového poriadku je nevyhnutné rozlišovať okruh dôkazov, ktoré daňový subjekt štandardne uchováva o existencii zdaniteľného plnenia od následného forenzného dokazovania, a preto, ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou obsahujúcou všetky náležitosti vyžadované platnou právnou úpravou od určitého dodávateľa, vyčerpá tento vlastné dôkazné bremeno a na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a odberateľa znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane.

Žalobca poukázal na Smernicu č. 2006/12, ktorá bola implementovaná zákonom o DPH. Hoci uvedený zákon má hmotnoprávny charakter, je potrebné túto Smernicu aplikovať aj v procesných predpisoch, teda v daňovom konaní v oblasti DPH, hoci Daňový poriadok neobsahuje v zozname preberaných právnych aktov Európskych spoločenstiev a Európskej únie zmienku o prebratí Smernice č. 2006/12. Z uvedenej Smernice nepochybne vyplýva a Súdny dvor Európskej únie to opakovane vo svojich rozhodnutiach zdôraznil, že právo na odpočítanie dane uvedené v čl. 167 a nasl. je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené.

Správca dane dňa 22. novembra 2011 vypočul bývalého konateľa spoločnosti BENE Trade, s.r.o. C. R., ktorý sa k faktúram vyjadril, že sa jednalo o práce na administratívnej budove, ktoré boli vykonávané subdodávateľsky prostredníctvom firmy DATOM, s.r.o. Púchov a ŠŠ Trade, s.r.o., nakoľko spoločnosť BENE Trade, s.r.o. v tom čase nemala vlastných zamestnancov. Ako ďalej bývalý konateľ uviedol, spoločnosť BENE Trade, s.r.o. odpredal, doklady spoločnosti BENE Trade, s.r.o. pri predaji obchodných podielov odovzdal novému konateľovi C. C. na základe preberacieho protokolu, ktorý dodatočne predložil pri kontrole.

Ďalej žalobca v odvolaní uviedol, že : „Tieto skutkové okolnosti (predaj firmy) som ja z mojej pozície nemohol žiadnym spôsobom ovplyvniť a navyiac sú pre mňa a moje postavenie úplne indiferentné, keďže sa udiali až potom, ako prebehla spolupráca medzi mnou a firmou BENE Trade, s.r.o.. Tieto skutočnosti majú jediný faktický dosah, a to je problematickosť v dokazovaní mnou uvádzaných tvrdení, čo daňové úrady a následne aj krajský súd vyhodnocovali ako „podozrivé“ praktiky, a to napriek tomu, že ja som s týmito skutočnosťami nič nemal a dozvedel som sa o nich až následne“.

Podľa žalobcu, žalovaný bez akéhokoľvek logického zdôvodnenia prevzal rozhodnutie a odôvodnenie prvostupňového orgánu v danej veci, obmedzil sa na popisanie faktov, pričom nezdôvodnil, ako použil správnu úvahu pri použití právnych predpisov, na základe ktorých rozhodoval, nakoľko sa len obmedzil na doslovnú citáciu paragrafového znenia zákonov na vec sa vzťahujúcich. Až následne prvostupňový súd rozpísal skutkové zistenia a skutkové hodnotenia v odôvodnení napadnutého rozhodnutia, čo však nemení nič na tom, že preskúmateľnosť a zrozumiteľnosť rozhodnutí daňových úradov nemôže byť

nahrádzaná podrobne rozpisánym odôvodnením rozsudku súdu v správnom súdnictve.

Podľa judikatúry Súdneho dvora subjekty, ktoré prijímajú všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli označené podvodom, bez ohľadu na to, či ide o podvod vo vzťahu k DPH alebo iné podvody, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení bez toho, aby riskovali, že stratia svoje právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe.

Daňový orgán nemôže od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH všeobecne požadovať jednak preverenie, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar a služby, na základe ktorej požaduje vykonanie tohto nároku spĺňa podmienky zdaniteľnej osoby, disponovala predmetným tovarom, a bola schopná ho dodať, a splnila si povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH z dôvodu ubezpečenia sa, že na strane predchádzajúcich subjektov nedošlo k nezákonnostiam alebo daňovému podvodu a jednak, aby v tejto súvislosti disponovala takýmito dokumentmi.

V zásade prináleží daňovým orgánom, aby vykonali u zdaniteľných osôb kontrolu nevyhnutnú na odhalenie nezákonností a daňových podvodov na DPH a uložili tresty zdaniteľnej osobe, ktorá sa dopustila takýchto nezákonností a daňových podvodov.

Žalobca uviedol, že postupoval pri obstarávaní týchto služieb s maximálnou možnou starostlivosťou, ktorú je možné od neho požadovať, pričom nezodpovedá za konanie subdodávateľa (nemožnosť ho predvolať, predaj podielu, nedodržanie daňových povinností), pričom ekonomická činnosť dodávateľa bola riadne vykonaná, čo si overil, a nakoniec, ani daňový úrad nespochybnil vykonané transakcie.

Výkonané dôkazy podľa jeho názoru hodnoverne preukázali, že požadované práce boli reálne vykonané, pričom daňový úrad nepreukázal, že by sa vystavitelia predmetných faktúr dopustili nezákonností. Naopak, daňové úrady nepreukázali, že subjekt označený ako dodávateľ na faktúrach nebol totožný so skutočným dodávateľom. Žalobca si riadne podával daňové priznania aj súhrnné výkazy, pričom si riadne plnil príslušné oznamovacie povinnosti. Z týchto dôvodov zotráva na všetkých svojich doterajších argumentoch a tvrdeniach uvedených v konaní pred prvostupňovým súdom ako aj v konaniach pred samotnými správnymi orgánmi.

K odvolaniu žalobcu sa vyjadril žalovaný, ktorý uviedol, že žalobca v odvolaní proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/110/2013-53 zo dňa 22. októbra 2014, ktorým súd žalobu ako nedôvodnú zamietol, uvádza v podstate tie isté námietky, ktoré boli predmetom súdneho prieskumu na krajskom súde.

Žalovaný uviedol, že naďalej v plnom rozsahu trvá na svojich záveroch uvedených ako v žalobou napadnutom rozhodnutí, tak aj vo svojom stanovisku k žalobe, podanom dňa 05. augusta 2013, to znamená, že žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného ako i rozhodnutie správcu dane sú vydané v súlade s právnymi predpismi.

Na základe uvedených skutočností žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolaním napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“) ako súd odvolací s poukazom na § 492 ods. 1 a 2 Správneho súdneho poriadku (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a v medziach podaného odvolania (§ 246c ods. 1 veta prvá a § 212 ods. 1 O.s.p.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 250ja ods. 2 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 O.s.p.), a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť

rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy (§ 244 ods. 1 O.s.p.).

Súd v intenciách § 244 ods. 1 O.s.p. preskúmava aj zákonnosť postupu správneho orgánu, ktorým sa vo všeobecnosti rozumie aktívna činnosť správneho orgánu podľa procesných a hmotnoprávných noriem, ktorou realizuje právomoc stanovenú zákonmi.

Zákon č. 563/2009 Z. z. zákona o správe daní (ďalej len „Daňový poriadok“) v ustanovení § 3 zakotvuje základné zásady správy daní. Jednou z týchto zásad je zásada zákonnosti. Podľa citovaného ustanovenia pri správe daní postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chráni sa záujmy štátu a obcí a dbá pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. 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.

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 záväzný právne predpisy (a to hmotnoprávne ako aj procesné), ktoré sú podľa § 1 zákona č. 1/1993 Z. z. o Zbierke zákonov Slovenskej republiky zverejnené v Zbierke zákonov.

Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

Z ustanovení § 24 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., vyplýva, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dbá, aby skutočnosť rozhodujúca pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb., ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosť rozhodujúcu 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 všetky 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 a 2 zákona č. 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

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

Podľa § 71 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení platnom do 31. decembra 2009 faktúra musí obsahovať

- a) meno a adresu sídla, miesta podnikania, prípadne prevádzkarne platiteľa, ktorý dodáva tovar alebo službu, a jeho identifikačné číslo pre daň,
- b) meno a adresu sídla, miesta podnikania, prípadne prevádzkarne alebo bydliska príjemcu tovaru alebo služby a jeho identifikačné číslo pre daň, ak mu je pridelené,
- c) poradové číslo faktúry,
- d) dátum, keď bol tovar alebo služba dodaná, alebo dátum, keď bola platba podľa odseku 1 prijatá, ak tento dátum možno určiť a ak sa odlišuje od dátumu vyhotovenia faktúry,
- e) dátum vyhotovenia faktúry,
- f) množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby,
- g) základ dane, jednotkovú cenu bez dane a zľavy a rabaty, ak nie sú obsiahnuté v jednotkovej cene,
- h) sadzbu dane alebo údaj o oslobodení od dane,
- i) výšku dane spolu v eurách.

Podľa § 219 ods. 1 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 (§ 219 ods. 2 O.s.p.).

Najvyšší súd Slovenskej republiky 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 v celom rozsahu, a len na doplnenie a zdôraznenie správnosti dodáva:

Predmetom tohto konania bolo rozhodnutie žalovaného č. 1100306/1/196406/2013/5050-r zo dňa 23. apríla 2013, ktorým bolo na jeho odvolanie potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej len „správca dane“) č. 9300401/5/57728/2013/Kra zo dňa 07. januára 2013, ktorým podľa § 68 ods. 5 a za použitia § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie IV. štvrtrok 2010 v sume 2572,40 €.

Podľa § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ a § 71 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) právo na odpočítanie dane z tovarov a služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tejto službe (tovare) vznikla daňová povinnosť, pričom daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby (tovaru). To znamená, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k reálnemu dodaniu zdaniteľného obchodu od dodávateľa uvedeného na faktúre a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho

podnikania ako platiteľ a bola vystavená faktúra podľa § 71 ods. 2 zákona o DPH.

V uvedenom prípade správca dane správne vyhodnotil obchodný prípad v tom smere, že nebolo preukázané dodanie zdaniteľné plnenia pre žalobcu spoločnosťou BENE Trade, s.r.o. tak ako to bolo uvedené v sporných faktúrach, ktoré verne nezobrazovali realnosť uskutočnených zdaniteľných plnení pre žalobcu tak, aby si žalobca mohol z takto uhradených faktúr uplatniť nadmerný odpočet DPH.

Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH platiteľ si 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. V zmysle písm. a/ citovaného ustanovenia platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku, z tovaru a služieb, ktoré sú, alebo majú byť platiteľovi dodané v nadväznosti na ustanovenie § 51 citovaného zákona.

Kľúčovou právnou otázkou v tomto konaní bolo posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 24 ods. 1 daňového poriadku.

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.

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 Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 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“.

Samotná existencia faktúry vyhotovenej platiteľom dane, na ktorej je uvedená DPH, nezakladá právo na odpočítanie dane uvedenej na faktúre. Technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne poskytnuté bolo. Splnenie formálnej stránky je jednou z podmienok, aby bolo na základe týchto dokladov uznané odpočítanie dane, ale tieto doklady musia byť odrazom reálneho plnenia.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v zhode s Krajským súdom v Trenčíne považuje ďalšie vznesené námietky žalobcu za bezpredmetné, nakoľko v danej veci nebolo žalobcom jasne preukázané, že žalobcovi skutočne sporné služby fakturované sporným faktúrami, ktoré vystavila spoločnosť BENE Trade, s.r.o., ich táto aj skutočne dodala.

Vzhľadom na uvedené, Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/110/2013-53 zo dňa 22. októbra 2014 ako vecne správny podľa § 219 ods. 1, 2 O.s.p. v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol odvolací súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 224 ods. 1 O.s.p. a neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.