

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/1/2016
Identifikačné číslo spisu: 5015201139
Dátum vydania rozhodnutia: 19.06.2018
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:5015201139.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu Ing. JUDr. Miroslava Gavaleca PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: FRACHO, a. s., Belanského č. 1345, Kysucké Nové Mesto, IČO: 31 642 411, zastúpeného: Advokátska kancelária V4 Legal, s. r. o., Tvrdého č. 4, Žilina, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná č. 63, Banská Bystrica, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/215/2015-77 zo dňa 07. júna 2016, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline zo dňa 7. júna 2016 č. k. 20S/215/2015-77 potvrdzuje.

Žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznáva.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Na základe výsledkov daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobie máj 2012, ktoré boli zhrnuté v protokole z kontroly zo dňa 25.07.2013 a prerokované so žalobcom, vydal Daňový úrad Žilina (ďalej len „správca dane“) dňa 16.10.2013 rozhodnutie č. 950143/5/4673342/2013, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) o zmene a doplnení niektorých

zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 44.608,40 Eur, keď nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet za predmetné zdaňovacie obdobie v sume 42.517,20 Eur a vyrubil mu vlastnú daňovú povinnosť na DPH v sume 2.091,20 Eur. Rozdiel dane v sume 2.722,47 Eur pozostávajúci z nadmerného odpočtu (jeho časti) odpočítaného od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období jún 2012 v sume 631,27 Eur a z vyrubenej vlastnej daňovej povinnosti v sume 2.091,20 Eur uložil žalobcovi zaplatiť po právoplatnosti rozhodnutia na stanovený účet správcu dane.

2. Dôvodom vyrubenia rozdielu dane žalobcovi bolo nepriznanie práva na odpočítanie dane z preverovaných faktúr vystavených dodávateľom WOOD-PACK manufacture, s. r. o. (ďalej aj „dodávateľ“), nakoľko v danom prípade nedošlo k naplneniu predmetu dane podľa § 2 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), t. j. k dodaniu tovaru a poskytnutiu služieb za protihodnotu v tuzemsku. Dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, pretože transakcia medzi žalobcom a dodávateľom je len finančným vypořádáním medzi zúčastnenými stranami.

3. Po zrušení uvedeného rozhodnutia správcu dane rozhodnutím žalovaného zo dňa 31.01.2014 a vrátení veci na ďalšie konanie vydal správca dane dňa 07.07.2015 nové rozhodnutie č. 1107747/2015 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa tých istých ustanovení a v podstate z rovnakých skutkových i právnych dôvodov znovu vyrubil žalobcovi za zdaňovacie obdobie máj 2012 rozdiel dane v sume 44.608,40 Eur.

4. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 1524189/2015 zo dňa 08.10.2015 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný poukázal na skutkové zistenia správcu dane, podľa ktorých je žalobca vlastníkom výrobných hál a v rozhodnutí označených pozemkov v k. ú. Oščadnica, pričom ide o bývalý závod drevovýroby v Oščadnici. Žalobca prenajal tieto nehnuteľnosti na obdobie od 01.02.2010 do 31.12.2020 spoločnosti WOOD-PACK manufacture, s. r. o., ktorá na základe zmluvy o nájme vykonala rekonštrukciu prenajatej nehnuteľnosti so súhlasom prenajímateľa. Ku dňu 31.03.2012 sa zmluvné strany dohodli na ukončení nájmu z dôvodu neplatenia nájomného zo strany nájomcu. Podľa informácií získaných správcou dane vlastné investície vložené do predmetu nájmu nájomca vyúčtoval žalobcovi faktúrami zo dňa 06.05.2012, ktoré žalobca nájomcovi uhradil v hotovosti a zároveň si v zdaňovacom období máj 2012 uplatnil odpočítanie dane z týchto faktúr.

5. Žalovaný konštatoval, že u dodávateľa nebolo možné preveriť dodanie služieb podľa predložených faktúr, nakoľko spoločnosť je nekontaktná. Na obecnom úrade v Oščadnici bolo zistené, že stavebný úrad nevydal stavebné povolenie na rekonštrukciu a nebola splnená ani ohlasovacia povinnosť stavebníka. Podľa výsledkov miestneho zisťovania a vykonanej ohliadky nehnuteľností sa prevádzke sa nenachádza žiadna elektroinštalácia ani rozvody na vykurovanie, nepotvrdilo sa žalobcom tvrdené poškodenie vykonaných rekonštrukčných stavebných prác v dôsledku vlámania.

6. V napadnutom rozhodnutí sa uvádza, že žalobcov dodávateľ podal posledné daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie máj 2012, deklarovanú vlastnú daňovú povinnosť vo výške 52.894,24 Eur však nesplnil. Faktúry od dodávateľa neobsahujú bližšiu špecifikáciu množstva a druhu spotrebovaného materiálu, či dodaného tovaru, pretože dodávateľ nedodával žalobcovi tovar a služby na základe jeho objednávky, ale uplatnil voči nemu zápočet ním vykonaných investícií do nehnuteľnosti žalobcu počas trvania nájmu.

7. Po vyhodnotení všetkých zistených skutočností žalovaný konštatoval, že k dodaniu služieb na rekonštrukciu budovy podľa predložených faktúr nedošlo a nakoľko je nehnuteľnosť neschopná prevádzky, nemohlo dôjsť ani k naplneniu podmienky podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH, t. j. že prijaté služby použil žalobca na uskutočňovanie svojich zdaniteľných plnení. Na základe skutočností zistených počas výkonu daňovej kontroly ako aj vo vyrubovacom konaní dospel žalovaný k záveru, že nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u dodávateľa podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH a tým žalobcovi

nevzniklo právo na odpočítanie dane z predložených faktúr pre porušenie § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 71 ods. 2 písm. f/ zákona o DPH.

Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH v citovanom znení platnom a účinnom v čase vystavenia faktúr dodávateľom, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 71 ods. 2 písm. f/ zákona o DPH faktúra musí obsahovať množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby.

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

II.

Konanie pred krajským súdom

8. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote žalobu na Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“) a navrhol ho zrušiť a vrátiť vec žalovanému na ďalšie konanie. V žalobe namietal, že skutočnosť, že dodávateľská spoločnosť nie je kontaktná, neznamená, že neuskutočnila predmetnú ekonomickú činnosť. K zisteniu žalovaného, že na rekonštrukčné práce nevydala obec Oščadnica stavebné povolenie a nebolo jej ani ohlásené začatie stavebných prác, žalobca uviedol, že správanie stavebníka nemohol ovplyvniť. Poukázal na to, že v daňovom konaní okrem iného predložil aj rozhodnutie Obecného úradu Oščadnica č. j. 1562/2011, právoplatné dňa 28.09.2011, ktorým bolo dodávateľovi povolené užívanie stavby „Výrobná hala“ na pozemkoch v k. ú. H. na nový prevádzkový účel stavby : „Výrobný areál WOOD-PACK manufacture - opracovanie drevenej hmoty a výroba paliet“, ktorým bola podľa žalobcu preukázaná existencia novovybudovanej elektroinštalácie.

9. Žalobca ďalej poukázal na vyjadrenie jeho štatutárneho zástupcu v daňovom konaní, že v dôsledku vlámania a obavy o majetok spoločnosti bola podstatná časť elektroinštalácie demontovaná a uložená v skladových priestoroch žalobcu v Považskom Chlmci - v spoločnosti Stavebná mechanizácia, s. r. o., kde správca dane uskutočnil miestne zisťovanie, pričom dospel k záveru, že jeho výsledky nepotvrdili vyjadrenia žalobcu. Podľa žalobcu však fotodokumentácia správcu dane potvrdzuje existenciu demontovanej elektroinštalácie. Mal za to, že poverení pracovníci správcu dane pri miestnom zisťovaní na preverenie prítomnosti demontovanej elektroinštalácie nepostupovali v súlade so zásadami daňového konania, pretože bez toho, aby mali dostatočné znalosti o elektroinštalácii a hodnote jednotlivých jej komponentov, nie je možné dospieť k záveru, že demontovaná elektroinštalácia umiestnená v skladových priestoroch žalobcu sa nezhoduje s elektroinštaláciou z predmetnej nehnuteľnosti. Podľa názoru žalobcu žalovaný neprihliadol na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, nevedel daňové konanie tak, aby zistil skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti čo najúplnejšie, nevyužil všetky prostriedky dokazovania a v neprimeranej miere preniesol dôkazné bremeno na žalobcu.

10. Žalobca vytýkal správcovi dane, že nerešpektoval viazanosť právnym názorom odvolacieho orgánu, keď vykonal v rámci dokazovania niekoľko formalistických úkonov nesmerujúcich k úplnému zisteniu a objasneniu skutkového stavu, nezaoberal sa naznačeným právnym názorom odvolacieho orgánu, čím sa žalovaný v konaní o odvolaní žalobcu proti rozhodnutiu správcu dane zo dňa 07.07.2015 dôsledne nezaoberal a potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane len s tým, že žalobca neunesol dôkazné bremeno.

11. Žalovaný v písomnom vyjadrení k obsahu žaloby navrhol žalobu zamietnuť, pričom zotrval na závere, že žalobca nepreukázal, v akom rozsahu stavebné práce na nehnuteľnosti boli vykonané. Poukázal na to, že samotná existencia faktúry vyhotovenej platiteľom, na ktorej je uvedená DPH, nezakladá právo na odpočítanie dane uvedenej na faktúre (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/121/2013 zo dňa 29.01.2015). Poukázal na argumentáciu uvedenú v odôvodnení napadnutého rozhodnutia a konštatoval, že správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie, postupoval v súlade s § 3 ods. 3 Daňového poriadku i s právnym názorom odvolacieho orgánu, vyhodnotil dôkazy podľa svojej úvahy, pričom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Žalovaný sa stotožnil s jeho názorom, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že si uplatnil odpočítanie dane oprávnené.

12. Krajský súd po prejednaní veci na nariadenom pojednávaní vyhlásil dňa 07.06.2016 rozsudok č. k. 20S/215/2015-77, ktorým žalobu zamietol, a žalobcovi náhradu trov konania nepriznal. Stotožnil sa so záverom žalovaného, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že si uplatnil odpočítanie dane oprávnené, teda že práce uvedené na predmetných faktúrach boli reálne vykonané dodávateľom. Konštatoval tiež, že predmetné faktúry nespĺňajú formálnu podmienku na odpočítanie dane - nie je v nich riadne špecifikované množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby.

13. K jednotlivým žalobným námietkam krajský súd uviedol, že nekontaktosť dodávateľa nebola jediným dôkazom, že spoločnosť WOOD-PACK manufacture, s. r. o. nevykonala stavebné práce podľa vystavených faktúr. Ani skutočnosť, že dodávateľ stavebné práce neohlásil stavebnému úradu a nepožiadal o stavebné povolenie, nebola rozhodujúcim dôkazom a to s ohľadom na ostatné dôkazy, napríklad miestne zisťovanie konané dňa 18.03.2013 v priestoroch predmetnej nehnuteľnosti v Oščadnici, ústne pojednávanie dňa 14.05.2013, na ktorom boli vypočutí bývalí zamestnanci a bývalý konateľ dodávateľa žalobcu ako svedkovia, ktoré dôkazné prostriedky nepreukazujú konkrétne vykonané činnosti na stavebných prácach. Práce a materiály boli na faktúrach špecifikované všeobecne, bez uvedenia rozsahu a množstva.

14. Krajský súd poukázal na to, že napriek viacerým výzvam správcu dane žalobca nepredložil žiadne ďalšie dôkazy na preukázanie uskutočnenia vykonaných prác a zabudovaných materiálov. Podľa jeho názoru ani rozhodnutie o zmene používania stavby, vydané obcou Oščadnica dňa 25.08.2011, nepreukazuje, že dodávateľ dodal materiál a realizoval služby v zmysle § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH v takom rozsahu, ako to bolo vyčíslené v dodávateľských faktúrach pre žalobcu za máj 2012.

15. K tvrdeniam žalobcu o tom, že podstatná časť elektroinštalácie bola demontovaná a uložená v skladových priestoroch žalobcu v Považskom Chlmcí, čo má preukazovať, že elektroinštalácia bola žalobcovi dodaná, krajský súd uviedol, že nebolo preukázané, že by akákoľvek časť elektroinštalácie bola odcudzená krádežou v roku 2011, ani že by žalobca alebo jeho dodávateľ elektroinštaláciu alebo jej časť z nehnuteľnosti demontoval. Preukázané nebolo ani uskladnenie elektroinštalácie v skladových priestoroch žalobcu v Považskom Chlmcí, kde síce boli uskladnené určité komponenty na elektroinštaláciu (svietidlá, rozvodné skrine, káble), žiadnym dôkazom však nebolo preukázané, že by sa malo jednať o časť elektroinštalácie pôvodne zabudovanej v nehnuteľnosti žalobcu v Oščadnici, ani to, že by bola táto elektroinštalácia vo vlastníctve žalobcu alebo jeho dodávateľa, prípadne že sa jednalo o tú istú elektroinštaláciu, ktorá bola pôvodne dodaná žalobcovi jeho dodávateľom pre sklad v Oščadnici.

16. Krajský súd tiež konštatoval, že žalobcom predložené faktúry nespĺňajú ani formálnu podmienku na odpočítanie v zmysle § 71 ods. 2 písm. f/ zákona o DPH v znení účinnom ku dňu ich vystavenia, nakoľko podmienkou pre odpočítanie dane je aj to, že predmet zdaniteľného plnenia musí byť vo faktúre identifikovaný množstvom a druhom dodaného tovaru alebo rozsahom a druhom dodanej služby tak, aby ho bolo možné priamo na základe faktúry podradiť a identifikovať ako konkrétny predmet dane podľa § 2 ods. 1 písm. a/ až d/ zákona o DPH. Nárok na odpočítanie dane je v zmysle § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH viazaný na formálnu existenciu faktúry platiteľa, ktorá musí mať zákonom predpísané náležitosti uvedené v § 71 zákona o DPH. Už samotné nedostatky vo formálnom vyhotovení faktúry

neumožňujú uplatniť právo na odpočítanie dane.

III.

Odvolaie žalobcu, vyjadrenie žalovaného

17. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca včas odvolanie a navrhol ho zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie. Zrekapituloval svoje námietky uvedené v žalobe, pričom tvrdil, že rozhodnutie obecného úradu Oščadnica o povolení užívania stavby výrobnéj haly na účel : „Výrobný areál WOOD-PACK manufacture - opracovanie drevnej hmoty a výroba paliet" objektívne preukazuje samotnú existenciu novovybudovanej elektroinštalácie a minimálne nasvedčuje tomu, že rekonštrukčné práce sa udiali. Ak by tomu tak nebolo, nie je podľa žalobcu dôvod, aby ktokoľvek takýto návrh na zmenu v užívaní stavby podával.

18. Žalobca ďalej namietal, že mu nie je zrejmé, v čom výpovede svedkov svojim obsahom nepreukázali skutočné dodanie stavebných prác a teda na podklade akej úvahy boli vyhodnotené v neprospech žalobcu. Z jednotlivých svedeckých výpovedí podľa žalobcu vyplýva, že počas výkonu činností dodávateľskej spoločnosti prebiehali rekonštrukčné práce, pričom súd ako aj žalovaný boli povinní jednotlivé svedecké výpovede hodnotiť podľa ich skutočného obsahu a interpretovať ich tak, ako svedkovia svojimi odpoveďami na konkrétne otázky zamýšľali. Podľa vyjadrení bývalého štatutárneho zástupcu spoločnosti WOOD-PACK manufacture, s. r. o. P. V. bola budova na začiatku nájmu v takom stave, ktorý neumožňoval jej využívanie na podnikateľské aktivity uvedenej spoločnosti, preto bolo nevyhnutné vykonať rekonštrukciu. Podľa žalobcu tiež svedok podal vysvetlenie, aké práce si objednal u svojich dodávateľov a následne prevzal za účelom vykonávania podnikateľskej činnosti v prenajatých priestoroch. Taktiež svedkovia vypočutí na pojednávaní dňa 14.05.2013 (bývalí zamestnanci spoločnosti) vypovedali zhodne, že nejaké rekonštrukčné práce počas ich pôsobenia v spoločnosti boli vykonané. Pokiaľ by správca dane položil svedkom ďalšie otázky, dopracoval by sa ku konkrétnejším informáciám ohľadom vykonaných prác. Ak mal žalovaný pochybnosti o výpovednej hodnote takto získaných informácií, bolo jeho zákonným právom a súčasne povinnosťou klásť svedkom doplňujúce otázky, resp. obsah jednotlivých výpovedí mal hodnotiť precíznejšie vo vzťahu ku všetkým vykonaným dôkazom.

19. Žalobca znovu poukázal na fotodokumentáciu správcu dane, týkajúcu sa elektroinštalácie materiálu uskladneného v priestoroch spoločnosti Stavebná mechanizácia, s. r. o. Žilina. Tvrdil, že dôkazné bremeno daňového subjektu v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku nie je možné vykladať extenzívne na ťarchu žalobcu. Mal za to, že poverení pracovníci správcu dane pri miestnom zisťovaní na preverenie prítomnosti demontovanej elektroinštalácie bez dostatočnej znalosti o elektroinštalácii a hodnote jednotlivých jej komponentov nemohli dospieť k záveru, že demontovaná elektroinštalácia umiestnená v skladových priestoroch žalobcu sa nezhoduje s elektroinštaláciou z predmetnej nehnuteľnosti.

20. Žalobca ďalej uviedol, že nakoľko si neobjednal od dodávateľa žiadny tovar ani službu, nevie preukázať rozsah vykonaných prác, ktoré boli žalobcovi prefakturované. Keďže ide o dodanie služby, ktoré je predmetom dane, mal správca dane podľa názoru žalobcu pri posudzovaní nároku na priznanie nadmerného odpočtu akceptovať dôkazné možnosti žalobcu, najmä keď správca dane na rozdiel od žalobcu disponuje omnoho širšími možnosťami pri vyžiadaní a zabezpečovaní dôkazov. Správca dane mal za danej situácie podľa názoru žalobcu povinnosť aspoň sa pokúsiť zistiť rozsah vykonaných prác dožiadaním subjektov, ktoré tieto pre dodávateľa vykonali, nakoľko žalobca nedisponuje možnosťou donútiť akúkoľvek z týchto spoločností odovzdať mu objednávky, faktúry či iné doklady týkajúce sa vykonaných prác pre žalobcovho dodávateľa, ktorý je nekontaktný. Podľa žalobcu je nesprávny názor krajského súdu, že správca dane dostatočne zistil skutkový stav a vykonal dokazovanie čo najúplnejšie.

21. Podľa názoru žalobcu krajský súd pochybil nielen tým, že nedostatočne uviedol, na podklade akých konkrétnych skutočností a akých dôkazov tvrdenia žalobcu spochybnil, ale i tým, že v rozsudku nedostatočne vyhodnotil vierohodnosť svojich tvrdení, čo má za následok nepresvedčivosť samotného

rozhodnutia.

22. Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhol rozsudok krajského súdu potvrdiť.

IV.

Právne názory odvolacieho súdu

23. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 v spojení s § 246c ods. 1 O. s. p. a § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok. Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O. s. p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spojení s § 250ja ods. 1 O. s. p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 O. s. p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne (viď § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolaniu nemožno vyhovieť a preto napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 219 v spojení s § 250ja ods. 3 O. s. p. potvrdil.

24. Najvyšší súd zdôrazňuje, že predmetom odvolacieho súdneho konania je v medziach uvedených v § 205 ods. 2 O.s.p. prieskum vecnej správnosti výroku rozsudku krajského súdu (§ 219 ods. 1 v spojení s § 205 O.s.p.) o nevyhovení žalobe a o jej zamietnutí, preto odvolací súd primárne v medziach odvolania (viď § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p.) preskúmal rozsudok krajského súdu i súdne konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania preskúmal zákonnosť napadnutého rozhodnutia, najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu (§ 250j ods. 2 O.s.p.), a v takto vymedzenom rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia.

25. Najvyšší súd konštatuje, že podstatou odvolania proti rozsudku krajského súdu ako aj žaloby, ktorou sa žalobca domáha preskúmania rozhodnutia žalovaného, je otázka, či bolo správcom dane riadne vykonané a vyhodnotené dokazovanie, a či na základe dôkazov, ktoré vyplynuli z dôkazných prostriedkov predložených žalobcom a zabezpečených správcom dane, urobil správca dane i žalovaný správny záver o neunesení dôkazného bremena žalobcom.

26. Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd s prihliadnutím na § 219 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. uvádza, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v prevažujúcom rozsahu a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty prejednáwanej veci, vo svojom odôvodnení sa obmedzí iba na rekapituláciu niektorých vybraných bodov odôvodnenia napadnutého rozsudku a doplnenie svojich zistení a záverov z odvolacieho konania.

27. Najvyšší súd zastáva názor, že krajský súd postupoval pri posúdení rozloženia dôkazného bremena medzi platiteľa dane a daňové orgány v súlade so zákonom aj konštantnou súdnou judikatúrou. Správca dane nie je povinný dokazovať neexistenciu zdaniteľného plnenia, pokiaľ sa daňovému subjektu nepodari presvedčivo preukázať jeho existenciu. Dôkazná povinnosť i dôkazné bremeno žalobcovi vyplýva z § 24 ods. 1 Daňového poriadku. Preverovanie, ktoré v daňovom konaní správca dane vykonal, vyvolalo dôvodné pochybnosti o skutočnej realizácii deklarovaných plnení vo fakturovanom rozsahu, pričom žalobca tieto pochybnosti v konaní nevyvrátil.

28. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. Ani 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 (sp. zn. 8 Sžf 26/2014).

29. Po preskúmaní vydaných rozhodnutí i administratívneho spisu aj odvolací súd dospel k rovnakým záverom ako finančné orgány a prvostupňový súd, že sa žalobcovi pri sporných faktúrach nepodarilo preukázať splnenie podmienok na odpočítanie dane, ako sú ustanovené predovšetkým v § 49 a § 51 zák. č. 222/2004 Z.z.

30. Daňové orgány ani krajský súd nespochybnili, že dodávateľ mal od žalobcu prenajatú výrobnú halu, v ktorej prevádzkoval činnosti spojené s výrobou paliet a s opracovaním drevnej hmoty, čomu zodpovedá i žalobcom predložené užívacie povolenie vydané obcou Oščadnica v roku 2011. Skutočnosť, že dodávateľ bol podľa uvedeného rozhodnutia stavebného úradu oprávnený užívať výrobnú halu na tento účel, síce svedčí o tom, že hala bola zrekonštruovaná (to potvrdzujú i svedecké výpovede), nijako to však nepreukazuje, že žalobca prijal od dodávateľa konkrétne a overiteľné plnenia (tovar a služby), ktoré použil na svoje zdaniteľné obchody a ktoré zodpovedajú ich špecifikácii uvedenej vo faktúrach s náležitosťami podľa § 71 ods. 2 zákona o DPH (v znení platnom a účinnom v čase vystavenia faktúr), vrátane údajov o množstve a druhu dodaného tovaru a rozsahu a druhu dodaných služieb (písm. f).

31. Predmet fakturácie (plnenia dodávateľa) je vo všetkých faktúrach, z ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane, vymedzený nekonkrétne (elektroinštalácia stavby, hydroizolácia strechy, oprava strechy, rekonštrukcia podláh v hale a terénne úpravy, vrátnica, železné brány a oplotenie okolo haly, plastové okná, stavebné práce - sociálne zariadenia a kancelárie v hale, vykurovací systém + kotol + komín, rozvody, vysokovýhrevné fúkacie zariadenie v hale, schodisko v hale), bez podrobnejšej špecifikácie či kvantifikácie množstva dodaného tovaru či vykonaných prác. Krajský súd správne konštatoval, že už tieto nedostatky neumožňujú odpočítanie dane, pretože nárok platiteľa na odpočítanie je v zmysle § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH viazaný na formálnu existenciu faktúry so zákonom predpísanými náležitosťami. Odvolací súd sa s týmto záverom plne stotožnil a konštatuje, že neboli splnené formálne podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane.

32. Pokiaľ ide o vecné podmienky odpočítania, odvolací súd potvrdzuje, že správca dane vytvoril žalobcovi všetky predpoklady pre riadne preukázanie uskutočnenia prijatých zdaniteľných obchodov na vstupe, pričom záver žalovaného i krajského súdu, že žalobca svoje dôkazné bremeno neuniesol, je v súlade so zákonom a plne zodpovedá výsledkom dokazovania vykonaného v daňovom konaní.

33. Žalobca v odvolaní v podstate namieta nesprávne vyhodnotenie dôkazov, najmä svedeckých výpovedí, neuviedol však, v čom podľa jeho názoru spočíva táto nesprávnosť, ktoré dôkazy a ako preukazujú splnenie vecných podmienok pre odpočítanie dane. Za úplne nezrozumiteľné považuje odvolací súd tvrdenie odvolateľa, že súd prvého stupňa i žalovaný mali výpovede svedkov interpretovať tak, ako to svedkovia svojimi výpoveďami na konkrétne otázky zamýšľali.

34. Je treba zdôrazniť, že pre úspešné uplatnenie práva na odpočítanie dane z prijatých faktúr dodávateľa bolo potrebné, aby žalobca preukázal nielen to, že prijal nejaké rekonštrukčné stavebné a elektroinštalčné práce a nejaký elektroinštalčný či iný tovar. Jeho povinnosťou bolo preukázať uskutočnenie práve tých zdaniteľných obchodov, ktoré mali byť účtovne zaznamenané v prijatých faktúrach, s údajmi o množstve a druhu dodaného tovaru a rozsahu a druhu dodaných služieb.

35. Žalobca v daňovom konaní neidentifikoval konkrétny tovar a jeho množstvo, ktoré od dodávateľa prijal, ani rozsah a druh prijatých služieb a to spôsobom, ktorý by umožnil overiť ich skutočné vykonanie a ich deklarovanú hodnotu. K všeobecne popísanému predmetu fakturácie bola vo faktúrach priradená cena, ktorej primeranosť nebolo možné nijako posúdiť. Keďže údaje o množstve, rozsahu či druhu prijatých tovarov a služieb nie sú uvedené ani v predložených faktúrach, hoci to zákon o DPH vyžaduje, možno spoľahlivo uzavrieť, že neboli splnené formálne ani vecné podmienky pre priznanie

odpočítania dane a preto boli závery daňových orgánov i krajského súdu správne.

36. Pokiaľ ide o fotodokumentáciu správcu dane, týkajúcu sa elektroinštalácie materiálu uskladneného v priestoroch spoločnosti Stavebná mechanizácia, s. r. o. Žilina, ktorou žalobca preukazoval uskutočnenie deklarováných elektroinštalčných prác a materiálu na výrobné hale v Oščadnici, táto podľa názoru odvolacieho súdu nemá prakticky žiadnu dôkaznú hodnotu vo vzťahu k deklaroványm plneniam dodávateľa. Odvolací súd znovu zdôrazňuje, že pre úspešné uplatnenie odpočítania dane z faktúry za elektroinštaláciu stavby bolo úlohou žalobcu predmetný materiál identifikovať a stotožniť ho s tým, ktorý mu bol dodaný a zúčtovaný faktúrou dodávateľa. Pre daný účel rozhodne nestačí len ukázať na nejaký elektroinštalčný materiál a tvrdiť, že patrí žalobcovi a že je to ten istý tovar, ktorý bol prijatý od dodávateľa a zúčtovaný faktúrou predloženou na odpočítanie dane.

37. Skutočnosť, že žalobca si žiadne práce ani služby od dodávateľa neobjednal a preto nevie preukázať rozsah prác, ktoré mu boli prefakturované, nijako nezmenšuje jeho dôkazné bremeno. Ak z daného spôsobu vyrovnania zmluvného vzťahu s dodávateľom, v rámci ktorého dodávateľ prefakturoval žalobcovi vlastné investície na rekonštrukcii výrobné haly v Oščadnici, vyplynula pre žalobcu dôkazná núdza ohľadom preukázania zdaniteľných obchodov prijatých od dodávateľa na vstupe, dopadá táto dôkazná núdza na žalobcu, nie na správcu dane. Niet podľa zákona dôvodu na to, aby sa za daných okolností uplatňovali v prípade žalobcu benevolentnejšie kritériá pre preukázanie prijatia zdaniteľných obchodov na vstupe na účely odpočítania dane. Prísny postup daňových orgánov v zmysle zákona nemožno považovať za extenzívne ponímanie dôkazného bremena žalobcu, či za interpretáciu práva na jeho ťarchu.

38. Odvolací súd s ohľadom na odvolacie námietky uplatnené žalobcom uvádza, že napadnuté rozhodnutie má všetky predpísané formálne i obsahové náležitosti rozhodnutia, vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktorý je logicky vyhodnotený a riadne právne posúdený. Odvolací súd sa stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi o tom, že žalobca nesplnil zákonné podmienky pre priznanie odpočítania dane.

39. Na základe zisteného skutkového stavu a po vyhodnotení námietok žalobcu po osvojení si argumentácie krajského súdu postupom podľa § 219 ods. 2 O.s.p., po oznámení termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa § 156 ods. 1 a 3 O.s.p., rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

40. Najvyšší súd v prejednávanej veci v súlade s § 250ja ods. 2 O.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by týmto postupom bol porušený verejný záujem, a na základe informácií dostupných z pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd dospel k záveru, že nebolo potrebné v súlade s § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

41. O práve na náhradu trov odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 O.s.p., podľa ktorého neúspešnému žalobcovi právo na náhradu trov tohto konania nepatrí.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).