

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/26/2013
Identifikačné číslo spisu:	3012200030
Dátum vydania rozhodnutia:	12.03.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Ivan Rumana
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:3012200030.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a zo sudcov JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Jany Zemkovej PhD. v právnej veci žalobcu: Tomáš Kobza - BOSTON RESTAURANT - CAFE, miesto podnikania Zlatovská 2175/20, Trenčín, právne zastúpený JUDr. Mariánom Burajom, advokátom, Jilemnického 2, Trenčín, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica (adresa na doručovanie: Finančné riaditeľstvo SR, oddelenie daňového konania Trenčín, K Dolnej stanici 22, 911 33 Trenčín), v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/8815-118823/2011/994159-r zo dňa 14. novembra 2011, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/4/2012-77 zo dňa 15. januára 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/4/2012-77 zo dňa 15. januára 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

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. I/226/8815-118823/2011/994159-r zo dňa 14.11.2011 a nepriznal mu náhradu trov konania. Predmetným rozhodnutím žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Trenčín č. 645/231/11889/11/RidV zo dňa 16.02.2011, ktorým žalobcovi nebol priznaný nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie III. štvrtrok 2009 a bol mu vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj DPH) v sume 38.000 € 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 zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v predmetnom zdaňovacom období (ďalej len zákon č. 222/2004 Z.z.) z dôvodov náročnosti a

zložitosti pri kontrole DPH stanovil pre dokazovanie nároku na odpočet DPH prísnejšie podmienky, ako pri nárokoch z iných daní. Na splnenie podmienok na odpočet DPH nestačí len po formálnej stránke preukázať zdaniteľné plnenie, ale je nevyhnutné preukázať aj reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia, t.j. v danom prípade, že k dodaniu predmetného tovaru došlo spoločnosťou POKOPA FRUIT, spol. s r.o. a tejto spoločnosti bolo skutočne i zaplatené. Zákonodarca práve pre ľahkú zneužitelnosť požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok stanovených zákonom na odpočet DPH. Faktúra a výdavkový pokladničný doklad, ktoré predložil žalobca, samé o sebe ešte nie sú preukázaním realizácie obchodnej transakcie, nakoľko tieto doklady nie sú bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia dôkazom o tom, že určité plnenie bolo aj reálne uskutočnené tak, ako je deklarované na faktúre, pretože technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne realizované bolo alebo nie. V predmetnej právnej veci žalobca nepreukázal, že zdaniteľné plnenie sa uskutočnilo so spoločnosťou POKOPA FRUIT, spol. s r.o.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby odvolací súd rozsudok súdu prvého stupňa zmenil, žalobe vyhovel a žalovaného zaviazal na náhradu trov konania v celkovej výške 875,38 €. V dôvodoch uviedol, že právo na odpočet DPH v uplatňovanej výške žalovanému dostatočne preukázal a uniesol tak vlastné dôkazné bremeno v daňovom konaní. Súdu prvého stupňa vytýkal, že nezohľadnil citovanú judikatúru, konkrétne rozsudok SD EÚ zo dňa 12.01.2006 v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03 a rozsudok SD EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, ako aj judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len najvyšší súd) rozsudok sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011 a Najvyššieho správneho súdu Českej republiky, konkrétne rozhodnutie sp. zn. 5Afs/131/2004 zo dňa 25.03.2005. Judikované právne závery jednoznačne potvrdzovali oprávnenosť žalobcovho nároku. Podľa názoru žalobcu mal prvostupňový súd vziať do úvahy všetky listinné dôkazy, ktoré žalobca predložil daňovému orgánu a nie ich označiť len za formálne vykázanie plnenia. Prvostupňový súd si však na základe výpovedí tretích osôb urobil nepriamy záver o tom, že existujú pochybnosti o predmetnom zdaniteľnom obchode, ktorý bol na záver označený ako fiktívny. Podľa názoru žalobcu nie je možné, aby si žalobca ako kupujúci vyžiadal a overoval účtovníctvo každej spoločnosti pred tým, než s ňou uzavrie zmluvu. Žalobca tiež spochybnil závery súdu prvého stupňa o nájomnom vzťahu s vlastníkom nehnuteľnosti spoločnosťou BAM-EKO, a.s. Rovnako aj prevzatie dlhu za spoločnosť POKOPA FRUIT, spol. s r.o. má podľa žalobcu potvrdzovať uskutočnenie zdaniteľného obchodu, a preto nechápe, z akého dôvodu si daňové orgány, ako aj súd prvého stupňa vyložili predmetné skutočnosti spôsobom spochybňujúcim tento zdaniteľný obchod, keď uvedené okrem iného potvrdzuje aj žalobcovu dobromyseľnosť pri uzatváraní predmetného obchodnoprávneho vzťahu.

Žalobca poukázal aj na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 236/06, v zmysle ktorého je riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia súčasťou základného práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky. V tejto súvislosti poukázal na to, že podľa jeho názoru sa prvostupňový súd nevysporiadal s jeho tvrdeniami, ktoré vyplývali z dokazovania. V prejednávanej právnej veci je podľa neho potrebné aplikovať ešte aj ustanovenia § 19 ods. 1 vety prvá a druhá zákona č. 222/2004 Z.z. Prvostupňový súd sa podľa jeho názoru nezaoberal otázkou, kedy nadobudol kupujúci právo nakladať s tovarom ako vlastník, pričom žalobca vo svojich podaniach vychádzal najmä z tejto skutočnosti. Rovnako bolo potrebné postupovať aj v zmysle § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. Žalobca tiež vyčítal súdu prvého stupňa, že nevykonával žiadne dokazovanie napriek tomu, že žalobca namietal nezákonnosť napadnutého administratívneho rozhodnutia aj z titulu nedostatočne zisteného skutkového stavu v administratívnom konaní. Žalobca vytýkal súdu prvého stupňa procesné pochybenia najmä, že na pojednávaní dňa 15.01.2013 mal buď dokazovanie vykonať a následne uznesením vyhlásiť dokazovanie za skončené, alebo vyhlásiť uznesenie o tom, že sa vec prejedná bez vykonania dokazovania. Prvostupňový súd mal vyzvať právneho zástupcu žalobcu v zmysle § 118 ods. 4 O.s.p. a umožniť mu, aby zhrnul svoj návrh a vyjadril sa k dokazovaniu i k právnej stránke veci a ak sa dokazovanie nevykonávalo, aby zhrnul svoj návrh a vyjadril sa len k právnej stránke veci (právo záverečného slova).

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolaním napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne ako vecne správny potvrdil. Uviedol, že vnútroštátna právna úprava DPH musí byť kompatibilná s právom Európskej únie a vykladaná v súlade s jej právnou úpravou, šiestou Smernicou Rady 2006/112/ES. Z ustálenej judikatúry SD EÚ vyplýva právo členských štátov vnútroštátnym právom zabezpečiť v záujme ochrany oprávnených nárokov štátov na inkaso DPH podmienky na zamedzenie zneužívania jednotného systému DPH, avšak s prihliadnutím na zásadu proporcionality so zamedzením neprimeraného zásahu do práv platiteľov DPH na vrátenie nimi zaplatenej dane v súvislosti so zabezpečovaním ich zdaniteľných plnení na vstupe. Vnútroštátnemu súdu však prináleží aj odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť (C-439/04 a C-440/04). Žalovaný vo svojom vyjadrení popísal skutkový stav tak, ako to zistil správca dane, na základe ktorých dospel k záveru, že išlo o fiktívne obchody. Poukázal tiež na rozsudky SD EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, Mahagében kft. a Péter Dávid, v zmysle ktorých je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam ako cieľ uznaný a podporovaný Smernicou 2006/112/ES. V tejto súvislosti SD EÚ už rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať noriem práva Únie. Z toho dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne. Zo zistení správcu dane je zrejmé, že v súlade s výkladom rozsudku Súdneho dvora Európskej únie správca dane aj žalovaný postupoval, keď posúdil mieru zapojenia žalobcu do podvodného konania a nárok na odpočítanie dane z deklarovaného zdaniteľného obchodu žalobcovi neuznal.

V daňovom konaní je ťažisko dôkazného bremena na daňovom subjekte. Vzhľadom na to, že správca dane mal pochybnosti o vierohodnosti, úplnosti a pravdivosti platiteľom predložených dokladov, nevychádzal len z dokladov, ktoré tento predložil, ale k tomuto účelu vykonal rozsiahle dokazovanie. Správca dane zaobstaral konkrétne dôkazy, ktoré hodnotil jednotlivo, ako aj vo vzájomnej súvislosti a prioritou bola ich pravdivosť a preukazná hodnota. Správca dane ani žalovaný nežiadal od žalobcu, aby ako kupujúci vyžiadaval a overoval účtovníctvo spoločnosti POKOPA FRUIT, spol. s r.o. Je v záujme žalobcu, ako podnikateľského subjektu, aby si obchodných partnerov vyberal s určitou dávkou opatrnosti a aby daňovým orgánom vysvetlil a predložil také dôkazy, ktoré by odstránili rozpory o hospodárskom a obchodnom prepojení s konateľom dodávateľa Jurajom Jančárom za účelom získania neoprávnenej daňovej výhody. Žalovaný teda zo zisteného skutkového stavu uzavrel, že účel sporného zdaniteľného obchodu bol motivovaný len nárokováním si nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty.

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 u žalobcu bola vykonaná kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie III. štvrtrok 2009, z ktorej závery a zistenia boli uvedené v protokole č. 645/320/103482/2010/Vask zo dňa 07.12.2010. V predmetnom zdaňovacom období si žalobca uplatnil odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry č. F04/2009 zo dňa 18.09.2009 v sume 38.000 €, vystavenej spoločnosťou POKOPA FRUIT, spol. s r.o. za dodanie reštauračného zariadenia s príslušenstvom vrátane projektovej dokumentácie a tovaru v zmysle zmluvy. Juraj Jančár, ako vtedajší konateľ spoločnosti POKOPA FRUIT, spol. s r.o., predmetnú dodávateľskú faktúru podpísal a priznal, že od žalobcu prevzal v hotovosti sumu 238.000 €, ktorú vložil do pokladne spoločnosti a následne ju mal použiť na uspokojenie veriteľov a osobné krátkodobé pôžičky. Výdavkový pokladničný doklad V-875 na sumu 238.000 € bol žalobcom vystavený dňa 30.09.2009, zatiaľ čo spoločnosť POKOPA FRUIT, spol. s r.o. vystavila príjmový pokladničný doklad bez čísla s dátumom vystavenia a prijatia hotovosti už dňa 18.09.2009, teda o 12 dní skôr.

Správca dane vypočul aj Rudolfa Kováčika, vtedajšieho konateľa spoločnosti POKOPA FRUIT, spol. s r.o. (od 25.09.2009 do 15.03.2010), ktorý vo svojej výpovedi uviedol, že osobu, ktorá mu odovzdala doklady pri kúpe a prevode spoločnosti nepozná, konateľom spoločnosti sa stal prostredníctvom známeho - V. N., ktorý ho vyhľadal a ponúkol mu, že by na neho chcel previesť na určitý čas firmu. Svedok súhlasil pod podmienkou, že sa stane konateľom na 3 mesiace a nikomu nezaplatil žiadne peniaze ani za prevod ani za úhradu vkladu spoločníka. Počas jeho trojmesačného pôsobenia v spoločnosti ako konateľ neuvažoval, že by spoločnosť vykonávala nejakú ekonomickú činnosť. Uviedol, že o povinnostiach, ktoré má konateľ spoločnosti nič nevie a ani nevie aké dokumenty, súvisiace s prevodom spoločnosti, podpísal. Neprevzal žiadne doklady, žiadny hmotný majetok ani pokladničnú hotovosť a nevykonával ani žiadne administratívne úkony na súde. Tiež uviedol, že pečiatku spoločnosti nevlastní, daňové priznanie nevystavil a podpis na daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za III. štvrťrok 2009 od spoločnosti POKOPA FRUIT, spol. s r.o. nie je jeho. Juraj Jančár vo svojej výpovedi dňa 24.02.2010 uviedol, že doklady o prevode obchodného podielu odovzdal Rudolfovi Kováčikovi, na ktorého sa nakontaktoval na základe inzercie a v súčasnosti na neho nemá žiadny kontakt. Odovzdal mu všetky doklady týkajúce sa spoločnosti, ktoré si mal Rudolf Kováčik prevziať osobne. Účtovníčka spoločnosti POKOPA FRUIT, spol. s r.o. Ing. B. E. uviedla, že viedla účtovníctvo pre túto spoločnosť v období rokov 2007, 2008 a január až jún 2009, daňové priznanie na DPH za zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 2009 nespracovala, keďže jej spolupráca s touto spoločnosťou bola ukončená v júni 2009. Všetky účtovné doklady spoločnosti odovzdala Jurajovi Jančárovi dňa 31.08.2009, čo doložila protokolom o odovzdaní dokladov. Daňové priznanie spoločnosti POKOPA FRUIT, spol. s r.o. vystavila a podpísala neznáma a neoprávnená osoba, toto daňové priznanie vykazovalo vady podania, pre ktoré je neplatné, a teda spoločnosť POKOPA FRUIT, spol. s r.o. ako dodávateľ nepriznal daň v sume 38.000 € z dodávateľskej faktúry F04/2009 a ani ju do štátneho rozpočtu neodviedol. Nebolo teda preukázané, že by predmetným dodaním tovaru vznikla na strane dodávateľa daňová povinnosť, čo je podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. jednou zo zákonom stanovených podmienok, ktorá musí byť splnená k tomu, aby na strane odberateľa vznikol nárok na odpočítanie dane.

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 správcou 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 odpočítať 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 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 § 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 prihladením 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 dodania predmetného tovaru boli uskutočnené tak, ako to deklaroval. Výpovede Rudolfa Kováčika, ako aj

účtovníčky Ing. E. spochybnili tvrdenia o skutočnom uskutočnení obchodu. Žalobca mal predložiť také doklady, ktoré by tieto pochybnosti vyvrátili.

V konaní neboli naplnené skutočnosti pre presun dôkazného bremena na správcu dane v zmysle výkladových princípov z rozsudku najvyššieho súdu vo veci Iron Club sp. zn. 3 Sžf/1/2011 ASPI JUD 65295 SK.

„Daňový subjekt vyčerpal vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa“.

„Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správcu dane“.

Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane (§ 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.). Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2 zákona č. 22/2004 Z.z.), ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je uštalovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie.

Preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre odpočítanie. Pri preukazovaní je významný aj charakter zdaniteľného plnenia.

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 faktúre.

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 verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Aj keď faktúry obsahujú po formálnej stránke všetky predpísané náležitosti, pre daňové účely musia byť skutočnosťami 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.

Súd prvého stupňa sa dostatočným spôsobom vysporiadal s námietkami žalobcu uvedenými v podanej žalobe, uviedol, že postup správnych orgánov oboch stupňov bol v súlade so zákonom. Skutkový stav zistený správcom dane a žalovaným, ktorých úlohou pri posudzovaní práva na odpočítanie DPH zo zdaniteľných obchodov deklarovaných predloženými faktúrami je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale aj zo zistení, či sú preukázané skutočnosti na nich deklarované, 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.

Výklad zásady neutrality DPH vyplýva z judikatúry Európskeho súdneho dvora, napr. rozsudky ESD v spojených veciach Kittel (C-439/04) a obchodná spoločnosť Recolta Recycling (C-440/04) a v spojených veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems (C-484/03). Avšak Súdny dvor vo svojej judikatúre taktiež konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť (Kittel a Recolta Recycling č. C-439/04, C-440/04).

Taktiež Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, rozsudky ESD vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében kft, a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11).

K námietke žalobcu, týkajúcej sa nevykonania dokazovania, senát odvolacieho súdu uvádza, že v správnom súdnictve súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 druhá veta O.s.p.), pretože úlohou súdu v správnom súdnictve nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu, ale preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí, teda či rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy.

Základným cieľom, resp. poslaním konania v správnom súdnictve je preskúmať „zákonnosť“ rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy. Úlohou súdu v správnom súdnictve nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu, ale len preskúmať „zákonnosť“ ich rozhodnutí, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy. Inými slovami povedané, treba vziať do úvahy, že správny súd „nie je súdom skutkovým“, ale súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy. Rozhodnutie správneho súdu je výsledkom preskúmavania zákonnosti rozhodnutia žalovaného. Správny súd nie je správnu inštanciou a nerozhoduje vo veci samej.

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.