

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžf/59/2015
Identifikačné číslo spisu: 3013200904
Dátum vydania rozhodnutia: 26.01.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:3013200904.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členov senátu JUDr. Jarmily Urbanovej a JUDr. Petry Pribelskej, PhD., v právnej veci žalobcu: UNIPRINT, s.r.o. v likvidácii, so sídlom Nová 2419, Považská Bystrica, IČO: 31 603 947, právne zastúpený: JUDr. Eugen Kostovčík, advokát so sídlom Gelnická 33, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/474925/2013/5050 zo dňa 3. októbra 2013, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/191/2013-47 zo dňa 19. augusta 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/191/2013-47 zo dňa 19. augusta 2015 p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 13S/191/2013-47 zo dňa 19.08.2015 postupom podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/474925/2013/5050 zo dňa 03.10.2013. O trovách konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi ich náhradu nepriznal.

2. Rozhodnutím č. 1100306/1/474925/2013/5050 zo dňa 03.10.2013 žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 9312401/5/3433607/2013/Tá zo dňa 16.07.2013, ktorým podľa § 68 ods. 5 v nadväznosti na § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2005 v sume 2 009,12 € vychádzajúc z toho, že žalobca si faktúrami č. 2204/2005 zo dňa 22.04.2005 a č. 2904/2005 zo dňa 29.04.2005, vystavenými spoločnosťou TINGO, s.r.o., uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty vo výške 60 527,-- Sk (2 009,12 €), pričom hodnoverným spôsobom nepreukázal, že tovar (papier pre polygrafickú výrobu) mu dodala práve spoločnosť TINGO, s.r.o., čím porušil § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty.

3. Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že správca dane v súvislosti s preverovaním skutočnosti, či žalobcovi dodala deklarovaný tovar spoločnosť TINGO s.r.o. a či dodávateľovi vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. vypočul B. B. (konateľ spoločnosti TINGO, s.r.o. od 22.10.2004 do 27.07.2005), ktorý uviedol, že spoločnosť TINGO, s.r.o. reálne nevykonávala žiadnu podnikateľskú činnosť, nepredávala žiaden tovar, pričom on robil T. L. a L. G. „bieleho koňa“, keď vystavoval fiktívne faktúry s tým, že fakturovaný tovar nebol nikdy dodaný, žalobcu nepozná a nikdy s ním neobchodoval. Vo veci zhodne vypovedala aj I. G. (spoločníčka TINGO, s.r.o. od 03.11.2004 do 19.09.2005), ktorá uviedla, že sporné faktúry a pokladničné doklady nepodpisala, tovar uvedený na faktúrach a príslušné hotovosti neprevzala a za spoločnosť TINGO, s.r.o. nikdy nekonala. Spoločnosť TINGO, s.r.o. jej ponúkol T. L. s L. G., pričom táto spoločnosť nikdy nevykonávala žiadnu reálnu podnikateľskú činnosť, vystavovala len fiktívne doklady, za čo dostávala väčšinou od T. L. provízie. Z výpovede T. L. vyplynulo, že sa v roku 1999 začal zaoberať činnosťou (krátením dane), v rámci ktorej podpisoval a pečiatkoval účtovné doklady, za čo dostával dohodnutú províziu, na základe čoho si odberateľské spoločnosti dávali do nákladov fiktívne doklady a na základe týchto dokladov si uplatňovali nadmerné odpočty, pričom tovar nebol nikdy reálne dodaný, vo všetkých prípadoch išlo o fiktívne doklady. Jeho úloha spočívala v tom, že ku každej faktúre vystavil príjmový pokladničný doklad a výdavkový pokladničný doklad, ktoré boli príslušným konateľom predložené na podpis a opečiatkovanie, a to bez uvedenia sumy, pričom suma bola následne podľa potreby dopísaná. Tieto doklady zanesol konateľovi, podľa toho, aká dodávateľská spoločnosť bola uvedená na faktúre. Takýmto spôsobom pre T. L. pracovali i I. G. a B. B. P. M., ktorý mal zastupovať dodávateľské spoločnosti uviedol, že si nepamätá, kto ho na tieto spoločnosti kontaktoval, pričom konateľa žalobcu (F. Q.) si našiel v telefónnom zozname. Samotnú nakládku a prepravu tovaru nezabezpečoval, túto zabezpečovali dodávatelia. Jeho úlohou bolo tovar na určenom mieste vyložiť a zabezpečiť platbu, nevystavoval žiadne faktúry, tieto vystavovali konatelia dodávateľskej spoločnosti. Podrobnosti jednotlivých zdaniteľných plnení nevedel uviesť. Konateľ žalobcu (F. Q.) a jeho zamestnanci (T. P., G. J., P. B., V. D.) potvrdili, že tovar žalobcovi osobne doručoval P. M., ktorý ho doviezol na nákladnom vozidle LIAZ so šoférom. T. P. uviedol, že vykladal a preberal tovar. G. J. vypovedala, že prijímala dodacie listy od skladníka a niekoľkokrát sa zúčastnila pri preberaní dodávok papiera. P. B. uviedla, že sa osobne zúčastňovala preberania tovaru. V. D. vypovedala, že viedla pokladňu a P. M. odovzdala hotovosť. Správca dane vypočul aj ďalšiu zamestnankyňu žalobcu R. F., ktorá uviedla, že preberania tovaru sa nezúčastňovala, s menom P. M. sa nestretla, pracovala na výstupnej kontrole a expedícii hotových výrobkov.

4. Krajský súd k námietke žalobcu, že správca dane a žalovaný neuznali žalobcovi sporné faktúry len na základe tohto, že technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad uviedol, že dôvodom neuznania sporných faktúr je tá skutočnosť, že sporné faktúry nemajú podklad v reálnom plnení. Pokiaľ daňové orgány neuznali žalobcovi sporné faktúry z dôvodu reálneho nedodania tovaru, je ich záver v súlade so zákonom. Ak správca dane v priebehu daňovej kontroly preukázateľným spôsobom spochybnil vierohodnosť a pravdivosť sporných faktúr, došlo tak k presunu dôkazného bremena týkajúceho sa nároku žalobcu na odpočet dane z pridanej hodnoty. Bolo teda povinnosťou žalobcu protidôkazmi preukázať reálne uskutočnenie dodávky tovaru, keďže správca dane úspešne spochybnil dôkaznú hodnotu sporných faktúr.

5. V súvislosti s námietkou žalobcu, že správca dane pripisuje na ťarchu žalobcovi skutočnosti, ktoré nemôže ovplyvniť, zdôraznil, že negatívny dôsledok v podobe neuznania práva na odpočet dane z pridanej hodnoty je dôsledkom len tej skutočnosti, že z vykonaného dokazovania je zrejmé, že k reálnemu plneniu zo strany dodávateľa nedošlo.

6. Ako nedôvodnú vyhodnotil krajský súd aj námietku žalobcu, že správca dane a žalovaný nepripisujú žiadnu závažnosť svedeckým výpovediam svedkov P. Novotného, T. P., G. J., P. B., V. D. a R. F., keďže títo svedkovia potvrdili existenciu tovaru, no nepotvrdili, skutočnosť, že tento tovar dodala žalobcovi práve spoločnosť TINGO, s.r.o..

7. K námietke žalobcu, že nepriznať právo na odpočet dane z pridanej hodnoty je možné len pod dvojitou

podmienkou, krajský súd konštatoval, že v predmetnej veci boli splnené obe podmienky, pre ktoré nebolo možné žalobcovi odpočet dane z pridanej hodnoty priznať. Vzhľadom k tomu, že dodávateľ žalobcu neodviedol do štátneho rozpočtu daň z pridanej hodnoty na výstupe za zdaňovacie obdobie apríl 2005 a žalobca si túto daň uplatnil na vstupe, niet pochyb, že vo vzťahu k štátnemu rozpočtu došlo k daňovému úniku. Zároveň je splnená i druhá podmienka a to, že žalobca vzhľadom na objektívne okolnosti konkrétneho prípadu musel vedieť, že spolupracuje so spoločnosťou TINGO, s.r.o., ktorá reálne nevykonáva žiadnu podnikateľskú činnosť, čo znamená, že uplatnením odpočtu dane z pridanej hodnoty z faktúry od takejto spoločnosti sa žalobca zúčastní na daňovom úniku.

8. Poukazujúc na vyššie uvedené skutočnosti krajský súd dospel k záveru, že žalobou napadnuté rozhodnutie vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, keď správne orgány zabezpečili potrebné podklady, ktoré správne vyhodnotili a vyvodili z nich správny právny záver, že žalobca nesplnil podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z..

9. Proti tomuto rozsudku podal žalobca prostredníctvom splnomocneného právneho zástupcu včas odvolanie, ktorým sa domáhal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného a prvostupňového orgánu sa zrušuje a vec sa vracia žalovanému na ďalšie konanie. V dôvodoch odvolania uviedol, že krajský súd posúdil vec po právnej a skutkovej stránke nesprávne, s tým, že jeho závery vyznievajú jednostranne a tendenčne v snahe prezentovať správnosť záverov daňových orgánov. Takýto postup je spravidla prístupom neobjektívnym, pretože berie zreteľ len na časť možných argumentov. Výlučné sledovanie len jednej línie spôsobuje, že výsledky rozhodovania sú neobjektívne a ich dôsledkom je porušenie práva na spravodlivé konanie. Krajský súd obdobne ako správca dane a žalovaný fiktívnosť dokladov a tým aj neuznanie odpočítania dane v zmysle § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. nespája s neexistenciou tovaru, ale so spochybnením osoby dodávateľa, t.j. tovar existoval. Zdôraznil, že ak správca dane dôkazy predložené žalobcom neakceptuje z dôvodu pochybnosti o osobe dodávateľa, potom bol povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia žalobcu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť, ako dôkazy predložené žalobcom. Dôkazy, o ktoré oprel svoje tvrdenia správca dane a žalovaný takéto schopnosti nemajú a správca dane preukázateľným spôsobom nespochybnil vierohodnosť a pravdivosť sporných faktúr. V súvislosti s existenciou resp. neexistenciou tovaru uviedol, že v zmysle výpovede T. L. bol tovar vždy dodaný podľa faktúr, pričom P. M. sám zabezpečoval tovar, jeho dopravu, fakturáciu a finančnú úhradu. Z uvedeného je zrejmé, že ak P. M. na základe splnomocnenia zastupoval spoločnosť TINGO, s.r.o., potom zabezpečoval tovar pre tohto dodávateľa a tento tovar bol žalobcovi vždy dodaný podľa faktúr znejúcich na dodávateľa. Rozsudok krajského súdu je v rozpore so zisteným skutkovým stavom, čoho dôsledkom je jeho nepreskúmateľnosť pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov. Výpovede žalobcu a jeho zamestnancov sú v rozpore s výpoveďami B. B. a I. G., pretože žalobca a zamestnanci jednoznačne potvrdili výpoveď P. M., ktorý na rozdiel od výpovedí B. B. a I. G. potvrdil dodanie tovaru, prijatie platieb a odovzdanie dokladov znejúcich na dodávateľa. Za stavu, keď je preukázaná existencia tovaru, P. M. ako splnomocnený zástupca spoločnosti TINGO, s.r.o., konal v mene tejto spoločnosti, potvrdil dodanie tovaru, odovzdal doklady znejúce na dodávateľa a potvrdil prevzatie platby za tovar, nepriznanie práva na odpočítanie dane je v rozpore so zámermi a účelom dane z pridanej hodnoty a popiera samotný spoločný systém dane z pridanej hodnoty zaručujúci plnú neutralitu tejto dane, za účelom ktorej bol zavedený nárok na uplatnenie odpočítania dane.

10. Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu uviedol, že dôvody odvolania sú zhodné so žalobnými námietkami a preto poukazujúc na jeho vyjadrenie k žalobe žiadal, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

11. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke

Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk <. (§ 156 ods. 1 a ods. 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 nie je možné priznať úspech.

12. Podľa § 491 ods. 1 zákona NR SR č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“), ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti O.s.p. pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

13. Podľa § 492 ods. 2 S.s.p. odvolacie konania podľa piatej časti O.s.p. začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

14. Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a vrátenia veci mu na ďalšie konanie. Preskúmvaným rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu Daňového úradu Trenčín, ktorým podľa § 68 ods. 5 v nadväznosti na § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2005 v sume 2 009,12 € a preto odvolací súd v rozsahu odvolacích dôvodov preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a konanie im predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v žalobe a z taktó vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

15. Zákonomdarca v právnej norme § 3 ods. 1 zákona o správe daní ustanovuje základné zásady daňového konania tak, že v daňovom konaní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určenie a vyrubeniu dane (§ 3 ods. 2 zákona o správe daní). 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 (§ 3 ods. 3). Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre vyrubenie alebo vybratie dane (§ 3 ods. 6). Daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti (§ 3 ods. 7). Právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d/ pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane (§ 3 ods. 8).

16. Podľa § 24 ods. 1, 2, 3, 4 a 5 zákona o správe daní, daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

17. Podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z., právo odpočítat daň z tovaru alebo zo

služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania 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.

18. 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.

19. Z obsahu administratívneho spisu mal odvolací súd za preukázané, že žalobca si faktúrami č. 2204/2005 zo dňa 22.04.2005 a č. 2904/2005 zo dňa 29.04.2005 od spoločnosti TINGO, s.r.o. uplatnil za zdaňovacie obdobie apríl 2005 odpočítanie dane z pridanej hodnoty za dodávku tovaru vo výške 60 527,- Sk (2 009,12 €). Správca dane za účelom preverenia skutočností rozhodujúcich pre odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. vykonal u žalobcu riadnu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2005. V súvislosti s posudzovaním splnenia podmienok v zmysle § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. bolo dokazovanie zamerané predovšetkým na to, či zo strany dodávateľskej spoločnosti TINGO, s.r.o. došlo k reálnemu dodaniu tovaru žalobcovi. Za týmto účelom bol vypočutý B. B. (konateľ spoločnosti TINGO, s.r.o. od 22.10.2004 do 27.07.2005) a I. G. (spoločníčka TINGO, s.r.o. od 03.11.2004 do 19.09.2005), ktorí potvrdili, že sporné faktúry nevystavili a o dodaní tovaru žalobcovi nemajú žiadnu vedomosť. Ich výpoveďami bolo preukázané, že spoločnosť TINGO, s.r.o. reálne nevykonávala žiadnu podnikateľskú činnosť a žiaden tovar nepredávala. B. B. a I. G. reálne za spoločnosť TINGO, s.r.o. nekonali, keď ich úlohou bolo iba vystavovanie fiktívnych faktúr pre T. L. za províziu v závislosti od sumy uvedenej na faktúre. Uvedené závery boli potvrdené aj výsluchom T. L. (pre ktorého B. B. a I. G. túto činnosť vykonávali), keď uviedol, že za províziu obstarával podpísané a opečiatkované účtovné doklady, na základe ktorých si odberateľské firmy uplatňovali nadmerné odpočty. Pokiaľ žalobca (odvolávajúci sa na splnomocnenie udelené P. M. na zastupovanie spoločnosti TINGO, s.r.o.) poukazoval na to, že predmetný tovar mu bol dodaný P. M., túto skutočnosť je potrebné vyhodnotiť v nadväznosti na výpoveď T. L., ktorého pokynmi sa mal P. M. riadiť tak, že zdaniteľné plnenie deklarované na sporných faktúrach nebolo preukázané. Je potrebné zdôrazniť, že výpovede žalobcu (konateľ F. Q.), ale i jeho zamestnancov (T. P., G. J., P. B. V. D. a R. F.), síce nasvedčovali možnej existencii obchodných vzťahov medzi žalobcom a spoločnosťou TINGO, s.r.o., no nepreukázali reálne dodanie tovaru žalobcovi spoločnosťou TINGO, s.r.o. v súvislosti s faktúrami č. 2204/2005 zo dňa 22.04.2005 a č. 2904/2005 zo dňa 29.04.2005.

20. Z uvedeného vyplýva, že správca dane pri daňovej kontrole nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na skutkový stav veci a na realitu vecného plnenia, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach. Uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. je viazané na kumulatívne splnenie všetkých stanovených podmienok, pričom už nesplnenie jednej z nich vylučuje priznanie nároku. Dodanie tovaru, na základe ktorého vznikla daňová povinnosť, je základnou podmienkou uplatnenia odpočtu. Z dôvodu akceptovania odpočítania dane je platiteľ zaťažený dôkazným bremenom preukázateľnosti, že pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť, nielen po formálnej stránke (vystavenými dokladmi), ale aj obsahovej. Nestačí len formálne deklarovať dodanie tovaru faktúrou, ale je potrebné preukázať aj vecné naplnenie. Samotná faktúra bez ďalšieho nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt skutočne nakúpil tovar, pri ktorom vznikla daňová povinnosť a má právo nakladať s hmotným majetkom ako vlastník. Prijatie faktúry s formálne splnenými náležitosťami podľa § 71 zákona č. 222/2004 Z.z. ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatej faktúry. To znamená, že zákonné podmienky, po splnení ktorých vzniká platiteľovi nárok na odpočet dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, t.j. musia nesporne preukazovať vyžadovanú skutočnosť vo všetkých jej znakoch - v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte. Uvedené samotný preverovaný daňový subjekt - žalobca, nesplnil. Napriek tomu, že žalobca predložil faktúry, z ktorých bol dodávateľ povinný sumu dane z pridanej hodnoty uvedenú na týchto faktúrach priznať a odvieť, uvedené doklady sú dôkazom len vtedy, ak boli takéto doklady vystavené na základe reálneho plnenia, ktorého uskutočnenie však bol žalobca povinný preukázať. Súčasne je ďalšou dôležitou podmienkou stanovenou

v zákone o dani z pridanej hodnoty povinnosť použiť nakúpené tovary a služby, z ktorých bolo uplatnené právo na odpočítanie dane, na účely svojho podnikania ako platiteľ. Pri vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov a vykonaného dokazovania odvolací súd zistil, že daňový subjekt neposkytol počas kontroly žiadne relevantné dôkazy, ktoré by mohol správca dane v daňovom konaní použiť.

21. Je potrebné poznamenať, že Najvyšší súd Slovenskej republiky už opakovane judikoval, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ 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, zákon to neustanovuje ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje (z dôvodu rizika ľahkej zneužitelnosti práva na odpočet DPH), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré zákon pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. V tejto súvislosti odvolací súd poukazuje aj na rozsudky najvyššieho súdu vo veci sp.zn. 2Sžf/52/2011 z 22. augusta 2012, sp.zn. 5Sžf/52/2011 z 28. júna 2012, ako aj na rozsudok sp.zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. 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“. S dôvodmi rozhodnutia, v ktorých žalovaný detailne, výstižne a presvedčivo reaguje na všetky námietky žalobcu a hodnotí dôkazy vo vzájomných súvislostiach sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje, v podrobnostiach na ne odkazuje a zároveň dodáva, že správca dane a ani súd nie je povinný poučovať daňový subjekt o tom, ktoré dôkazy má predkladať správcovi dane. Bolo úlohou žalobcu, aby dodanie tovaru deklarovaného na sporných faktúrach aj skutočne preukázal. Pri posúdení zákonnosti rozhodnutia žalovaného neboli porušené práva žalobcu. Vykonaným dokazovaním bol dostatočne zistený skutkový stav a ďalšie dokazovanie nie je potrebné. Daňový subjekt neuniesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že faktúry vystavené dodávateľom TINGO, s.r.o. ktorý fakturoval tovar, tento aj skutočne dodal, resp. či reálne prišlo k plneniu a či plnenie bolo žalobcovi dodané. Z postupu a rozhodnutí daňových orgánov ako aj krajského súdu nevyplýva ani to, že by hodnotili dôkazy vykonané v daňovom konaní v prospech alebo neprospech len jednej strany, čím by porušili zásahu rovnosti zbraní a teda, že by pri hodnotení dôkazov účelne postupovali v neprospech žalobcu. Subjektívny názor žalobcu vyjadrený v uvedenom tvrdení z administratívneho spisu ani zo súdneho spisu ako aj z odôvodnení preskúmaných rozhodnutí nevyplýva.

22. Odvolací súd preto s poukazom na vyššie uvedené dôvody, ako aj na všetky individuálne okolnosti daného prípadu, napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. a § 219 ods. 1, ods. 2 O.s.p. potvrdil.

23. O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 v spojení s § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal a žalovanému zo zákona náhrada trov konania neprináleží.

24. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.