

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	4Sžf/40/2012
Identifikačné číslo spisu:	4011200624
Dátum vydania rozhodnutia:	19.02.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Ida Hanzelová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:4011200624.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Idy Hanzelovej a členov senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a JUDr. Jozefa Milučkého v právnej veci žalobkyne PANNA, s.r.o., so sídlom Jilemnického 4, Palárikovo, zastúpenej Advokátskou spoločnosťou s.r.o., JUDr. Tatiana Timoranská, Podzámska 32, Nové Zámky, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, Lazovná ulica 63, Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. I/224/10334-52819/2011/990886-r zo dňa 9. mája 2011, konajúc o odvolaní žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Nitre, č. k. 11S/133/2011-38 zo dňa 4. mája 2012, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/133/2011-38 zo dňa 04. mája 2012 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

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre (ďalej aj „krajský súd“, príp. „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobkyne, ktorou sa domáhala preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného a prvostupňového rozhodnutia, dodatočného platobného výmeru vydaného Daňovým úradom Nové Zámky (ďalej aj „správca dane“) č. 631/230/57817/10/Ši zo dňa 28.09.2010, ktorým správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v systave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) vyrubil žalobkyni rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2005 v sume 728,27 Eur. Dôvodom dorubenia rozdielu DPH bolo neuznanie žalobkyňou uplatneného práva na odpočítanie DPH v kontrolovanom zdaňovacom období vyplývajúceho z faktúr vyhotovených dodávateľom žalobkyne, obchodnou spoločnosťou Stavebniny Čiky s.r.o. (od 27.07.2005 po predaji obchodných podielov, zmene konateľa a obchodného mena spoločnosti - Stavebniny Néma, s.r.o., č. 162, 935 35 Tehla, ďalej uvádzanej len ako „Stavebniny Néma, s.r.o.“), č. fa VF 05/057 zo dňa 31.12.2005 a č. fa VF 05/058 zo dňa 31.12.2005. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí na základe vyhodnotených výsledkov dokazovania konštatoval porušenie § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004

Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 31.12.2005 (ďalej len „zákon o DPH“), nakoľko v priebehu daňovej kontroly nebolo možné overiť vznik deklarovanej daňovej povinnosti u dodávateľa. Preverovaním reálnosti obsahu žalobkyňou predložených faktúr bolo správcom dane zistené, že na týchto faktúrach vystavených za spracovanie účtovníctva za rok 2005, práce a služby za IV. Q. 2005, nie sú uvedené čísla účtov na faktúrach uvedeného dodávateľa, t. j. Stavebniny Néma, s.r.o., ale súkromné nepodnikateľské bankové účty predchádzajúcej konateľky uvedenej obchodnej spoločnosti, pani U. M.. Podľa zistení správcu dane dodávateľ služieb Stavebniny Néma, s.r.o. na adrese sídla zapísanej v obchodnom registri v skutočnosti nemá sídlo, konateľ spoločnosti so správcom dane nekomunikuje a nie je možné preveriť reálne dodanie predmetných služieb.

Krajský súd v medziach žaloby preskúmal napadnuté rozhodnutia a konanie, ktoré predchádzalo ich vydaniu a dospel k záveru, že rozhodnutia a postup daňových orgánov oboch stupňov sú v súlade so zákonom, pretože v dostatočnom rozsahu zistili skutkový stav a správne aplikovali príslušné zákonné ustanovenia.

Krajský súd z obsahu administratívneho spisu poukázal na dokazovaním zistený skutkový stav:

Zo spisu žalovaného vyplýva, že správca dane na zistenie žalobkyňou označených dodávateľských faktúr od Stavebniny Čiky s.r.o., Palárikovo Čiky (Stavebniny Néma s.r.o., Tehla 162) č. VF 05/057 a VF 05/058 vykonal rozsiahle šetrenie, a to nielen podľa návrhov žalobkyne, ale i na základe vlastného uváženia správcu dane. Z daňovej kontroly, ktorá sa začala na podnet fyzickej osoby L. D., občana USA, ktorý vo svojom podnete okrem iného uviedol, že P. M. falšuje doklady, falšuje pečiatku daňového úradu, okráda štát a ľudí a uviedol mená spoločností, prostredníctvom ktorých P. M. tieto aktivity realizuje. Správca dane v priebehu dokazovania vypočul niekoľko svedkov štatutárneho zástupcu žalobkyne - bývalého, aj súčasného konateľa dodávateľov a iných svedkov. Svedkyňa U. M., bývalá konateľka obchodnej spoločnosti Stavebniny Čiky s.r.o., na účet ktorej boli realizované úhrady faktúr č. VF 05/057 a VF 05/058 sa nevedela vyjadriť k okolnostiam, ktoré sa týkali úhrady faktúr na jej osobný účet. Potvrdila, že v mene spoločnosti Stavebniny Néma s.r.o. nevykonávala žiadnu činnosť. Jej účty boli pre túto obchodnú spoločnosť používané z dôvodu, že stavebniny mali zablokovaný účet. Ďalším rozsiahlym šetrením, v rámci ktorého bol vypočutý otec konateľa spoločnosti Stavebniny Čiky s.r.o. (Stavebniny Néma s.r.o.) a starosta Obce Tehla bolo zistené, že konateľ spoločnosti U. O. dlhodobo, v období viacerých rokov sa zdržiaval v zahraničí. Sporné faktúry vystavené v kontrolovanom období, daňové priznania vrátane hlásenia o vyúčtovaní dane boli podávané poštovou prepravou v Nových Zámkoch s tým, že dokumenty vyhotovil U. O..

Podľa krajského súdu medzi účastníkmi nebol sporný skutkový stav, ale rozdielny bol ich výklad § 49, § 51 a § 71 v spojení s § 19 zákona o DPH. V nadväznosti na uvedené určenie medzi súdneho prieskumu konštatoval:

„V danom prípade sa súd stotožnil so skutkovými zisteniami a právnym záverom žalovaného. Žalovaný správne poukázal na výsledky daňovej kontroly, svedecké výpovede, ktoré sa týkali posudzovaných obchodných a účtovných transakcií, ktoré za žalobcu realizoval splnomocnený zástupca P. M.. V prípadoch, ktoré sa týkali dodávateľa Stavebniny Čiky s.r.o. (Stavebniny Néma s.r.o.) faktúr č. VF 05/057 a 05/058 žalobca nepoprel zistenia, ktoré sa týkali úhrady fakturovaných prác a služieb vrátane dane z pridanej hodnoty na nepodnikateľský účet predchádzajúcej konateľky (bývalej manželky splnomocneného zástupcu P. M.) U. M.. Po ukončení daňovej kontroly daňový subjekt vo svojom odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru na dani z pridanej hodnoty potvrdil, že stavebniny mali zablokovaný účet. Preverovaním spornej obchodnej transakcie sa daňovou kontrolou potvrdilo porušenie zákona.

Žalovaný sa v odôvodnení svojho rozhodnutia, ktoré bolo predmetom súdneho prieskumu dôsledne vysporiadal s námietkami daňového subjektu - žalobcu, pojatými do odvolania proti dodatočnému platobnému výmeru na dani z pridanej hodnoty za IV. štvrtrok 2005. Véc správne po právnej stránke posúdil. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) ako i v § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z. z. sú hmotnoprávne podmienky a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Zákon neumožňuje nespĺnenie čo i len jednej z podmienok, ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu ani za dobromyseľnosti platiteľa. Vzhľadom na ľahkú zneužívateľnosť zákonodarca požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok v zmysle zákona o DPH. Pokiaľ si platiteľ podľa daňového priznania uplatnil nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr,

musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňovom doklade (faktúra).

Z daňovej kontroly vykonanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2005, popísanej v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia nesporne vyplynulo, že obchodná transakcie tak, ako ju žalobca deklaruje, sa reálne neuskutočnila, teda nezodpovedá realite, t. j. zdaniteľné plnenie (zdaniteľné transakcie) v zmysle zákona o DPH sa neuskutočnila, lebo vecné a časové podmienky na odpočítanie dane neboli splnené, čo je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. Správca dane na základe šetrenia konštatoval v súlade so zabezpečenými dôkazmi, ako i svedeckými výpoveďami, že zdaniteľné plnenie podľa dodávateľskej faktúry, na ktoré žalobca v konkrétnom zdaniteľnom období realizoval daňový odpočet vzhľadom na zistenia, že išlo o porušenie zákona a možno povedať, že išlo len o formálnu existenciu faktúr. Potom aj samotné preukazovanie zaplatenia predmetnej sumy podľa vystavenej faktúry nemohla byť predpokladom na odpočítanie dane v zmysle platného zákona o DPH, keďže sa nejednalo o zdaniteľné plnenia, ale iba o plnenia ako také. Súd zhodne ako žalovaný a správca dane dospel k záveru, že v preskúmanom prípade sa nejednalo iba o hodnotenie správnosti alebo nesprávnosti textu na daňovom doklade, ale o skúmanie splnenia zákonných podmienok pre odpočítanie dane v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH účinného v čase kontrolovaného zdaňovacieho obdobia a rozhodovania. Zákon o DPH sa vzťahuje na platiteľov dane z pridanej hodnoty a tento nie je možné aplikovať, resp. jeho ustanovenia na neplatiteľov DPH. Pokiaľ si žalobca ako platiteľ dane z pridanej hodnoty uplatnil nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený tak, ako ju deklaroval v daňovom priznaní alebo v zmysle predložených dokladov a to aj osobou uvedenou na týchto dokladoch, čo žalobca nevedel listinami preukázať, i keď ho zaťažuje dôkazné bremeno v zmysle § 29 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb.

Žalobca správcovi dane ani žalovanému nepreukázal svoje tvrdenia týkajúce sa účtovaných prác a služieb dodávateľom Stavebniny Číky s.r.o. z dôvodu, že práce a služby vrátane dane účtované faktúrami VF 05/057 a VF 05/0580 boli uhradené na nepodnikateľský účet predchádzajúcej konateľky spoločnosti U. M. z dôvodu, že dodávateľ mal zablokovaný účet.

Žalovaný i správca dane preto správne aplikovali zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov. Neobstoí preto námietka žalobcu týkajúca sa nezákonného procesného postupu. Správca dane objasnil všetky skutočnosti v súvislosti so splnením podmienok v zmysle § 49 zákona o DPH v nadväznosti na predložené faktúry a listiny zo stany žalobcu. Vysvetlil rozdiel medzi jednotlivými zdaniteľnými plneniami dodanie tovaru alebo služby, teda preukázal existenciu skutočností rozhodujúcich pre svoje rozhodnutie, pre určenie rozdielu dane. Daňová kontrola bola ukončená vyhotovením protokolu bez prejednávania s daňovým subjektom, ktorý neprejavil záujem, resp. nevyužil svoje právo protokol so správcou dane prejsť. Po skončení daňovej kontroly správca dane postupoval v súlade so zákonom o správe daní a zo zistení uvedených v protokole urobil záver formou vydania dodatočného platobného výmeru na dani z pridanej hodnoty. Svoj záver vo výroku rozhodnutia náležite zdôvodnil a podložil dôkazmi zabezpečenými v rámci vykonanej daňovej kontroly. Kontrolovaný daňový subjekt výsledky vykonaného dokazovania nespochybnil. Žalobca mal dostatočný priestor na zaujatie stanoviska k jednotlivým skutkovým zisteniam správcu dane. Mal možnosť vyjadriť sa ku kontrolovaným daňovým dokladom, byť prítomný pri výsluchu vypočutých svedkov a mal možnosť klásť im otázky a zaujať stanovisko.

Pokiaľ ide o rozsudok Súdneho dvora ES v spojených prípadoch C-439/04 a C-440/04 (rieši dodávku uskutočnenú platiteľom dane, ktorý nevedel alebo nemohol vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu spáchaného predávajúcim), na ktorý žalovaný poukazoval, súd považuje za potrebné uviesť, že tento sa na prejednávanú vec nevzťahuje, nakoľko v danej veci daňový subjekt porušoval účtovné predpisy, v dôsledku ktorého nezákonného postupu nesplnil podmienky pre odpočítanie dane z deklarovaných služieb a tovaru, resp. stratil nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.“

O náhrade trov konania krajský súd rozhodol tak, že podľa § 250k ods. 1 OSP neúspešnej žalobkyni uplatnené právo na náhradu trov konania nepriznal.

Proti rozsudku krajského súdu podala žalobkyňa v zákonom stanovenej lehote odvolanie z dôvodu podľa § 205 ods. 2 písm. f) OSP a domáhala sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň si žalobkyňa uplatnila náhradu trov konania.

Podľa názoru žalobkyne napadnuté rozhodnutie krajského súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, nakoľko v preskúavanom daňovom konaní daňové orgány nesprávne aplikovali jednotlivé ustanovenia zákona o správe daní a poplatkov, na ktoré sa sami v napádaných rozhodnutiach odvolávajú. Žalobkyňa poukazuje na porušenie čl. 2 ods. 3 Ústavy SR a § 2 ods. 1 a 2, § 29 ods. 2 a § 45 ods. 1 zákona o správe daní. Zdôrazňuje, že správca dane v daňovom konaní neprihliadal na jej zákonom chránené záujmy, pri vydaní rozhodnutia neprihliadal na všetky skutočnosti, ktoré v daňovom konaní vyšli najavo, z výsledkov dokazovania vyvodil nesprávny záver, pričom porušenia uvedených ustanovení zákona žalobkyňa ďalej konkrétne alebo podrobnejšie neuvádza. Podľa žalobkyne správca dane počas priebehu daňovej kontroly a daňového konania spochybňoval reálne dodanie služieb od obchodnej spoločnosti Stavebniny Néma, s.r.o., pričom žalobkyňa už v podanej žalobe poukazovala a odôvodňovala reálnosť dodania služieb okrem iného tým, že náklady vynaložené na služby sú v priamej súvislosti s príjmami a tržbami žalobkyne, následkom čoho je dosiahnutý hospodársky výsledok žalobkyne. Žalobkyňa namietla, že touto jej argumentáciou sa žalovaný ani krajský súd nezaoberali, hoci je nepochybné, že na dosiahnutie tržieb museli byť reálne náklady vynaložené. Žalobkyňa má za to, že reálne dodanie služieb preukázala predložením daňových dokladov, správnosť ktorých z hľadiska účtovného a daňového po formálnej stránke žalovaným nebola spochybnená ani na strane žalobkyne a ani na strane jej dodávateľa služieb. Týmto žalobkyňa vyčerpala svoje dôkazné bremeno, neuznaním ňou predložených daňových dokladov sa dostal do dôkaznej núdze správca dane, nakoľko nad rámec zákona požaduje od žalobkyne preukázať skutočnosti (ohľadne obchodných partnerov), ku ktorým ona zabezpečiť listinné dôkazy nemôže.

Žalobkyňa považuje za preukázaný dôvod dodania služieb, ktorým je absencia jej vlastných zamestnancov, čo bolo dôvodom objednania si služieb od dodávateľov. Podľa žalobkyne žalovaný spochybnil všetky jej námietky vznesené v preskúavanom konaní v podstate z dôvodu, že niektoré úkony dodávateľa boli na základe splnomocnenia vykonávané tou istou osobou, pričom táto skutočnosť podľa žalobkyne nie je v rozpore so zákonom a nemôže spochybňovať reálne uskutočnenie preverovaných obchodov.

Žalobkyňa v odvolaní uvádza, že sa správala pri výkone svojej podnikateľskej činnosti trhovo a zabezpečovala si za účelom dosiahnutia zisku vstupy pre svoje podnikanie v rámci svojich možností a v rámci zákonom povolených úkonov a v súlade s tým si náklady na zabezpečenie vstupov pri zdaňovaní príjmov aj uplatňuje. Toto svoje právo žalobkyňa odvodzuje od obsahu ustanovenia § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, definujúci daňový výdavok, ktorý v tejto súvislosti cituje. Žalobkyňa odkazuje na svoje odvolanie a podania vyjadrení k zápisniciam o ústnom pojednávaní správcovi dane zo dňa 16.11.2010, 01.04.2010 a 13.05.2010, kde predložila správcovi dane vysvetlenie k jednotlivým neuznaným faktúram.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu z 18.06.2012 navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil, pričom sa v plnom rozsahu pridrižiava svojho vyjadrenia k žalobe, ktorej dôvody sú totožné s dôvodmi odvolania žalobkyne.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), keď deň verejného 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 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a jednomyseľne dospel k záveru, že odvolanie žalobkyne nie je dôvodné.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Podľa § 250i ods. 3 OSP na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

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

Podľa § 219 ods. 2, 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.

Podľa § 1a písm. c) zákona o správe daní správou daní evidencia a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatkov a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa § 2 ods. 3 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 v daňovom konaní vyšlo najavo.

Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní 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.

Podľa § 15 ods. 1 zákona o správe daní daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

Podľa § 15 ods. 5 zákona o správe daní daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo a) na predloženie služobného preukazu zamestnancom správcu dane a písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly, b) byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami, c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety, d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu, e) klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní, f) vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim, g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

Podľa § 15 ods. 6 zákona o správe daní kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti: a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu, b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly, c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou, d) predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia, e) predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety, f) umožňovať vstup do sídla kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom, g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla alebo prevádzkových priestorov

kontrolovaného daňového subjektu alebo poskytnúť výpisy, prípadne kópie (§ 14 ods. 3).

Z ustanovení § 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní vyplýva, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní 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 o správe daní daňový subjekt preukazuje všetky 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 § 19 ods. 2 vety prvej zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH 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 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.

Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu ako i s výsledkami dokazovania vykonaného daňovými orgánmi konštatuje, že sa v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia krajského súdu a na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia doplnia nasledujúce dôvody.

Predmetom súdneho prieskumu bolo zistiť, či správca dane a žalovaný správne vyhodnotili zistený skutkový stav potrebný na určenie daňovej povinnosti a správne aplikovali príslušné ustanovenia zákona o DPH upravujúce právo platiteľa DPH na vrátenie dane, nadmerného odpočtu DPH, zaplatenej ním na vstupe za nákup tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ.

Medzi účastníkmi bolo sporné jednoznačné preukázanie, či žalobkyni ako platiteľovi DPH vzniklo právo na odpočítanie dane za dodanie služieb, ktoré jej mali byť dodané obchodnou spoločnosťou Stavebniny Néma, s.r.o., ktorá si mala DPH voči žalobkyni uplatniť na základe vystavených faktúr č. VF 05/057 zo dňa 31.12.2005 a č. VF 05/058 zo dňa 31.12.2005.

Z výsledkov dokazovania vyplynulo, že na vyššie uvedených faktúrach boli namiesto čísla účtu dodávateľa uvedené čísla súkromných účtov (vedených v dvoch rôznych finančných ústavoch) bývalej konateľky a spoločníčky dodávateľa, U. M., ktorá bola taktiež do 30.03.2007 spoločníčkou žalobkyne a do 05.08.2005 jej konateľkou. Samotná žalobkyňa potvrdila vyplatenie fakturovaných súm na súkromné

účty vyššie uvedenej fyzickej osoby, a to s odôvodnením, že dodávateľská spoločnosť Stavebniny Néma, s.r.o. mala v tom čase kvôli výkonu exekúcie zablokovaný účet. Svedkyňa U. M. vo výpovedi pred správcom dane uviedla, že nevie, ako sa jej účty dostali na predmetné faktúry vystavené dodávateľom služieb, pričom dispozičné právo k účtom mal jej bývalý manžel pán P. M. (konateľ žalobkyne ako i osoba splnomocnená v relevantnom čase realizácie zdaniteľného obchodu konať v mene dodávateľa Stavebniny Néma, s.r.o.).

Odvolací súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že výsluchmi majiteľky nepodnikateľských účtov, U. M., pána P. M., ani na základe ďalších úkonov s cieľom preveriť realnosť sporného dodania služieb u nekontaktného dodávateľa, sa nepodarilo jednoznačne potvrdiť, že sa peňažné prostriedky smerované na účet tretej osoby, t. j. nie na účet dodávateľa fakturovaných služieb, dostali do jeho dispozície. Týmto, z hľadiska úplného zistenia podmienok stanovených zákonom o DPH na vznik nároku na odpočet DPH zaplatenej na vstupe z dodanej služby, možno konštatovať nesplnenie hmotnoprávnej podmienky nároku na odpočet DPH, a síce, že bola DPH voči žalobkyni v pozícii odberateľky uplatnená iným platiteľom DPH, ktorý mal dodať fakturované služby (§ 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH). Realnosť uplatnenia DPH za dodané, resp. poskytnuté služby registrovaným platiteľom DPH spočíva v tom, že sa DPH z dodanej služby, dostane do jeho dispozície za účelom ďalšieho postupu vo vzťahu k štátnemu rozpočtu vyplývajúceho zo zákona o DPH.

Najvyšší súd Slovenskej republiky opakovane judikoval, 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, zákon to neustanovuje ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarcia 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 najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/52/2011 z 22. augusta 2012, sp. zn. 5Sžf 52/2011 z 28. júna 2012, ako aj 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 svojím 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“ (www.concourt.sk <.).

S prihladením na kumulatívne hmotnoprávne podmienky vzniku nároku na odpočet DPH, nie je relevantná námietka žalobkyne s poukazom na § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov ohľadne daňových výdavkov, ktoré mala v súvislosti so zabezpečením jej príjmov z podnikania, nakoľko podľa tohto zákona sa splnenie zákonných podmienok na odpočet dane neposudzuje.

Najvyšší súd sa preto stotožnil s názorom krajského súdu, že žalobkyňa v konaní nepreukázala, že cena spornej služby vrátane DPH uplatnená voči žalobkyni dodávateľom, bola aj zaplatená či už na jeho účet, alebo iným spôsobom do dispozície dodávateľa. Za daného skutkového a právneho stavu žalobkyni ako platiteľovi DPH teda nemohlo vzniknúť právo na odpočet dane (§ 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH), lebo dodávateľovi zaplatené nebolo.

Vzhľadom k tomu, že medzi žalobkyňou a jej dodávateľom, Stavebniny Néma, s.r.o., bolo personálne prepojenie osobou oprávnenou konať v mene oboch spoločností, pánom P. M., ako i realizovanie platby

na nepodnikateľský účet jemu blízkej osoby a nemožnosťou preverenia uskutočnenia deklarovaných zdaniteľných plnení u dodávateľa z dôvodov uvádzaných v napádaných rozhodnutiach, je spochybnený aj reálny základ faktúrami deklarovaných zdaniteľných plnení, ktoré sa vo svetle vykonaného dokazovania logicky javia ako fiktívne. Z uvedeného dôvodu taktiež neobstojí tvrdenie žalobkyne, že nemôže zodpovedať za chyby vo vedení účtovníctva dodávateľského subjektu.

Na základe obsahu administratívneho spisu a výsledkov vykonaného dokazovania možno uzavrieť, že správca dane aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní rešpektujúc jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, pričom spolupracoval so žalobkyňou a zároveň dbal na zachovávanie jej práv a právom chránených záujmov ako i na dodržanie jej procesných práv zabezpečením jej prítomnosti pri výsluchoch svedkov a možnosti klásť im otázky a vyjadrovať sa k ich výpovediam ako i k vykonaným dôkazom s možnosťou navrhnúť vykonanie ďalších za účelom preukázanie jej tvrdení (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní). Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o dani z pridanej hodnoty.

V súvislosti s odvolacím dôvodom žalobkyne o vyrubení daňovej povinnosti po uplynutí prekluzívnej lehoty podľa § 45 ods. 1 zákona o správe daní odvolací súd konštatuje, že zákonná lehota na vyrubenie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrtrok 2005 mala uplynúť dňom 31.12.2010. Pred uplynutím tejto lehoty, dňa 27.09.2010, bol so žalobkyňou prerokovaný protokol o výsledku daňovej kontroly a na základe tejto skutočnosti od začiatku roka 2011 začala plynúť nová lehota na vyrubenie dane podľa § 45 ods. 2 zákona o správe daní. Z uvedeného dôvodu nie je možné akceptovať námietku žalobkyne vo vzťahu k zániku práva vyrubiť daň za preskúmané zdaňovacie obdobie.

Vzhľadom na vyššie uvedené a v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov Najvyšší súd Slovenskej republiky po preskúmaní napadnutých rozhodnutí súdu a správnych orgánov v medziach podaného odvolania dospel k záveru, že námietky žalobkyne vznesené v odvolaní proti prvostupňovému rozsudku nie sú dôvodné a preto rozhodol podľa § 219 OSP v spojení s § 250ja ods. 3 druhá veta OSP tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa 224 ods. 1 OSP v spojení s § 250k ods. 1 OSP a § 246c OSP. Žalobkyňa nemala úspech vo veci, preto jej súd náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.