

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/48/2012
Identifikačné číslo spisu:	8010200714
Dátum vydania rozhodnutia:	05.02.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Zemková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:8010200714.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Ivana Rumanu, v právnej veci žalobcu: Ing. Ľubomír Skalka, Veľký Šariš, ul. Ľudovíta Štúra 871/8, právne zastúpený JUDr. Branislavom Kahancom, advokátom, Vajanského 33, Prešov, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Vázovova 2, Bratislava, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutí žalovaného č. I/225/10730-84744/2010/990813-r zo dňa 30. júla 2010, č. I/225/10730-84747/2010/990813-r zo dňa 30. júla 2010 a č. I/225/10730-84749/2010/990813-r zo dňa 30. júla 2010, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/104/2010-90 zo dňa 16. marca 2012, jednomyseľne

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/104/2010-90 zo dňa 16. marca 2012 p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti troch rozhodnutí žalovaného č.:

1. I/225/10730-84744/2010/990813-r zo dňa 30. júla 2010,
2. I/225/10730-84747/2010/990813-r zo dňa 30. júla 2010,
3. I/225/10730-84749/2010/990813-r zo dňa 30. júla 2010.

V poradí prvým rozhodnutím č. I/225/10730-84744/2010/990813-r zo dňa 30. júla 2010 žalovaný rozhodol tak, že potvrdil rozhodnutie, dodatočný platobný výmer Daňového úradu Prešov II č.: 924/230/9036/10/Keš zo dňa 19.02.2010, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej

hodnoty za obdobie I. štvrťrok 2008 v sume 42.524,46 €,

druhým rozhodnutím č. I/225/10730-84747/2010/990813-r zo dňa 30. júla 2010, žalovaný potvrdil rozhodnutie, dodatočný platobný výmer Daňového úradu Prešov II č.: 924/230/9091/10/Keš zo dňa 19.02.2010, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane za zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2008 v sume 104.726,98 €, a

tretím rozhodnutím č. I/225/10730-84749/2010/990813-r zo dňa 30. júla 2010, žalovaný potvrdil rozhodnutie, dodatočný platobný výmer Daňového úradu Prešov II, č.: 924/230/9165/10/Keš zo dňa 19.02.2010, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane za III. štvrťrok 2008 v sume 130.043,25 €.

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane za I. až III. štvrťrok 2008 podľa zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). V období, ktoré je predmetom zdaňovacieho obdobia vystavil žalobca faktúry na meno O. A. - B. a na meno Ing. X. G. - Z., avšak vykonaným dokazovaním správca dane zistil, že k reálnemu obchodu na základe vystavených faktúr, teda ku skutočnému dodaniu tovaru tak, ako to vyplýva z ustanovenia § 19 ods. 1 zákona o DPH nedošlo a len samotné vystavenie faktúry ešte neoprávňuje žalobcu, aby si nárok na odpočet uplatnil. Stotožnil sa s názorom daňových orgánov, že správca dane nespochybnil vystavenie faktúry, ale samotnú realizáciu obchodu a dodanie tovaru na základe vystavených faktúr, pretože žalobca realizáciu obchodov nepreukázal. Pokiaľ ide o kúpnu zmluvu, na ktorú žalobca poukázal, krajský súd uviedol, že tak ako samotná kúpna zmluva nepreukazuje, že odberateľ nadobudol vlastnícke právo k veci, ktorá je predmetom kúpy, ani faktúra ako doklad nepreukazuje, že tovar bol skutočne dodaný.

Námietky žalobcu týkajúce sa nesprávneho postupu správca dane pri dokazovaní nie sú podľa krajského súdu dôvodné, tak ako ani to, že správca dane u žalobcu nezistil porušenie zákona o účtovníctve a konštatoval, že v konaní žalovaného nevyšli najavo také skutočnosti, ktoré by odôvodňovali zrušenie dodatočných platobných výmerov. Argumentácia žalobcu, že správca dane mu neprávom neuznal uplatnenú DPH z faktúr na nákup tovaru od O. A. - B. a spoločnosti EF.CO, s.r.o., z dôvodu, že nedošlo k vzniku daňovej povinnosti a že je rozhodujúce, aby došlo k prevodu ekonomického práva vlastníctva, podľa názoru súdu s poukazom na ustanovenie § 71 ods. 1 zákona o DPH neobstojí. Samotné vystavenie faktúry nie je dodaním tovaru, nie je podstatná formálna existencia faktúry, ale táto musí odrážať aj reálne uskutočnenie jej obsahu.

Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca a navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky, ďalej len najvyšší súd, rozsudok Krajského súdu v Prešove zmenil tak, že zruší rozhodnutia žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, alternatívne rozsudok krajského súdu podľa § 221 ods. 1 písm. f/, h/ O.s.p. zruší a prizná mu náhradu trov konania.

V dôvodoch odvolania namietal, že súd prvého stupňa v rozsudku poukazuje najmä na to, že v predmetných obchodných vzťahoch neexistoval žiaden dodávateľ tovaru, ktorý by niektorému zo zainteresovaných subjektov tovar dodával, že k vyhotovovaniu faktúr dochádzalo bez toho, aby skutočne došlo aj k reálnemu uskutočňovaniu zdaniteľných obchodov a že len vystavenie faktúry v zmysle ustanovenia § 71 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH neumožňuje uplatniť si daňovým subjektom právo na odpočítanie dane.

Výtýkal krajskému súdu, že jeho skutkové zistenia a ich právne posúdenie je nesprávne, pretože už v priebehu daňovej kontroly preukázal reálne nadobudnutie tovaru do výlučného vlastníctva a následný jeho prevod odberateľom. Od roku 2006 nadobúdala od rôznych dodávateľov rôzny tovar v celkovej hodnote 983.830,-Sk, o čom svedčia aj faktúry, ktoré v prílohe odvolania v kópiách prikladá. Časť nadobudnutého tovaru dňa 23.01.2008 odpredal obchodnej spoločnosti AQUATECH, s.r.o., a časť dňa 23.01.2008 Ing. X. G. - Z.. Dňa 23.01.2008 od dodávateľa A. O. - B. nadobudol tovar v celkovej hodnote 391.362,-Sk a dňa 25.01.2008 tovar v hodnote 467.018,-Sk. Podľa jeho vedomostí, dodávateľ A. O. - B. tento tovar nadobudol od spoločnosti AQUATECH, s.r.o., nakoľko prílohou faktúry č. 2008015 bol dodací list od spoločnosti AQUATECH, s.r.o.,.

Ďalej namietal, že tovar, ktorý bol predmetom obchodných vzťahov reálne existoval a tento aj fyzicky nadobudol. Tvrdenia žalovaného o neexistenciu tovaru sa nezakladajú na pravde, nakoľko o jeho nadobudnutí mal k dispozícii všetky potrebné podklady včítane dodacích listov a prebiehajúca daňová kontrola na daň z príjmu akceptovala všetky vystavené faktúry tak na strane príjmov, ako aj výdavkov. Rovnako u ostatných dotknutých dodávateľov, resp. odberateľov bol tovar akceptovaný na vstupe alebo výstupe, tieto subjekty riadne odvodili daň z pridanej hodnoty, resp. si uplatnili odpočet dane. Je nepredstaviteľné, aby tovar u jedného daňového subjektu bol akceptovaný a u druhého daňový orgán poprie jeho existenciu. S uvedenými skutočnosťami sa súd prvého stupňa napriek námietkam vôbec nezaoberal.

Okrem uvedených námietok sa súd prvého stupňa vôbec nezaoberal ním tvrdenou skutočnosťou o spôsobe dodania tovaru v zmysle § 412 ods. 2 Obchodného zákonníka, podľa ktorého, ak zmluva nemá ustanovenie o odoslaní tovaru predávajúcim a tovar je v zmluve jednotlivito určený alebo určený podľa druhu, ale má byť dodaný z určitých zásob alebo sa má vyrobiť a strany v čase uzavretia zmluvy vedeli, kde sa nachádza, alebo kde sa má vyrobiť, uskutočňuje sa dodanie vtedy, keď sa kupujúcemu umožní nakladať s tovarom v tomto mieste.

Vo všetkých obchodoch bol tovar určený jednotlivito a zmluvné strany v čase uzavretia obchodu vedeli, kde sa tovar nachádza. Z uvedeného dôvodu bol v zmysle zákonných ustanovení tovar dodaný kupujúcemu okamihom, keď sa kupujúcemu umožnilo s týmto tovarom nakladať. Reálne dodanie a prevzatie tovaru je možné z hľadiska časového odstupe zdokladovať jedine vystavenými faktúrami a potvrdenými dodacími listami, ktoré mal (pri všetkých obchodoch v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach) žalovaný k dispozícii a spôsob dodania tovaru mu musel byť zrejмый, nakoľko vyplýva z Obchodného zákonníka.

Prvostupňový súd vec nesprávne právne posúdil, neúplne zistil skutkový stav veci a rozhodnutím bez akceptácie tvrdených skutočností a rešpektovania zákonom stanoveného spôsobu dodania tovaru pochybil.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhol rozsudok krajského súdu potvrdiť. K námietkam žalobcu uviedol, že deklaruje odvolacie dôvody uvedené v § 205 ods. 2 písm. d/ a f/ O.s.p., no v konkrétnostiach iba v zmysle nedostatku formálno-právnych náležitostí rozsudku.

Žalobcom uvedené dôvody sú neopodstatnené, rozhodnutie súdu a jeho právne posúdenie považuje za správne. Čo sa týka odvolacích dôvodov, sú v princípe totožné so žalobnými dôvodmi, ku ktorým sa už písomne vyjadril dňa 09.12.2010. Neúčinnosť argumentov vo vzťahu k zistenému skutkovému stavu spočíva v tom, že sú všeobecné a na preukázanie skutočností nestačí dôvodiť len rozsahom uskutočnených obchodov s dodávateľmi, resp. odberateľmi hoci aj podloženými faktúrami a tvrdiť, že „sporný tovar“ reálne existoval a fyzicky ho žalobca nadobudol. Aby žalobca splnil zákonné podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane musí preukázať reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu konkretizovaného vo faktúre, z ktorej si toto právo uplatňuje, s dôrazom na konkrétneho dodávateľa a konkrétny tovar. V danom prípade sa tak nestalo a preukazovanie týchto skutočností zo strany žalobcu správca dane spochybnil do tej miery, že mu uplatnené právo na odpočítanie dane po zhodnotení dôkazov neuznal.

K ďalším námietkam týkajúcim sa formálno-procesných náležitostí rozsudku, konkrétne jeho odôvodnenia uviedol, že v konečnom dôsledku je na najvyššom súde, aby vyhodnotil splnenie zákonných požiadaviek na formálnu stránku prvostupňového rozsudku a jej vplyv na správnosť rozhodnutia vo veci.

Rozhodnutie súdu považuje za správne a námietky žalobcu tak, ako ich uviedol v odvolaní za nedôvodné. Vychádzajúc z § 205 O.s.p. a v ňom vyjadreného systému neúplnej apelácie, odvolací dôvod tak, ako ho žalobca štylizoval, možno podradiť iba pod dôvod uvedený v písmene b/ tohto

ustanovenia, t.j. formálno-procesná chyba konania, ktorá by mala mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci. V tejto súvislosti poukázal na nálezy Ústavného súdu Slovenskej republiky č. III. ÚS 209/04 a III. ÚS 115/03 a v nich vyslovený právny názor týkajúci sa odôvodnenia rozsudku, z ktorého vyplýva, že stručne a jasne objasnený skutkový a právny základ rozsudku postačuje na záver, že z tohto aspektu je plne realizované právo účastníka na spravodlivý proces.

Tieto dôvody napadnutý rozsudok obsahuje a za rozhodujúce v ňom treba považovať objasnenie skutkového a právneho základu veci, teda vysporiadanie sa s kľúčovou otázkou (rečou nálezu ústavného súdu - predmetom súdnej ochrany), či žalobca postupoval v súlade s ustanoveniami zákona o DPH ak si uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúr, ktoré sú predmetom sporu. Prvostupňový tak urobil, v rovine skutkovej sa vysporiadal s touto otázkou a vyargumentoval dôvody, prečo zákonné podmienky daňový subjekt nesplnil a v rovine právnej poukázal na príslušné ustanovenia zákona o DPH a zákona o správe daní, ktorých dodržiavanie skúmal a stotožnil sa so závermi daňových orgánov uvedených v odôvodnení rozhodnutí. Ani ustanovenia O.s.p., ani nálezy ústavného súdu neuvádzajú povinnosť súdu v odôvodnení rozsudku vysporiadať sa so všetkými žalobnými dôvodmi, ale iba tými, ktoré majú pre vec podstatný význam, čo v danom prípade bolo splnené. Keďže žalobca námietku nesprávneho právneho posúdenia veci nešpecifikoval, nie je možné sa k nej vyjadriť.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len najvyšší súd) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa a konanie mu predchádzajúce v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 O.s.p., § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), postupom podľa § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p., bez nariadenia odvolacieho pojednávania a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia vyvesené na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk najmenej 5 dní vopred, rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

V správnom súdnictve prejednávajú súdy 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 O.s.p.).

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie zákonnosti troch rozhodnutí žalovaného (predtým Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky).

Z obsahu predloženého súdneho a administratívneho spisu najvyšší súd zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na daň z pridanej hodnoty za obdobie I., II. a III. štvrtrok 2008. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil protokol číslo: 924/320/919/2010/Tre dňa 12.01.2010, ktorý bol so žalobcom prerokovaný dňa 09.02.2010. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní vyhotovenej pri prerokovaní protokolu vyplýva, že žalobca bol oboznámený s výsledkom zistenia daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty a s tým, že za zdaňovacie obdobie I. - III. štvrtrok 2008 bol zistený rozdiel na dani vo výške 8.353.780,-Sk (277.294,69 €). Zápisnicu žalobca podpísal, k jej obsahu a kontrolným zisteniam sa nevyjadril.

Na základe výsledkov zistených daňovou kontrolou vydal správca dane, Daňový úrad Prešov II, dodatočný platobný výmer číslo: 924/230/9036/10/Keš zo dňa 19.02.2010, ktorým platiteľovi dane z pridanej hodnoty Ing. Ľubomírovi Skalkovi vyrubil daň z pridanej hodnoty v sume 43.027,65 € za I. štvrtrok 2008 (rozdiel dane v sume 42.524,46 €).

V tomto prvom daňovom prípade správca dane zistil, že platiteľ dane (žalobca) si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil právo na odpočítanie dane z faktúr, ktoré vystavil daňový subjekt O. A. - B., Z. Z. za dodanie materiálov na podlahové vykurovanie v celkovej sume DPH 1.274.278,-Sk. Správca dane právo na odpočítanie dane neuznal z faktúr č. DF 80006 zo dňa 23.01.2008, č. DF80007 zo dňa 25.01.2008, č. DF 80008 zo dňa 29.01.2008, č. DF 80010 zo dňa 30.01.2008, č. DF 80011 zo dňa 04.02.2008, č. DF 80013 zo dňa 08.02.2008, č. DF 80014 zo dňa 12.02.2008, č. DF 80016 zo dňa 15.02.2008, č. DF80017 zo dňa 22.02.2008, č. DF 80019 zo dňa 27.12.2008, č. DF 80020 zo dňa

10.03.2008, č. DF 80021 zo dňa 13.03.2008, č. DF 80022 zo dňa 18.03.2008 a č. DF 80028 zo dňa 26.03.2008 (všetky faktúry boli vystavené na materiály na podlahové vykurovanie).

Správca dane ďalej žalobcovi neuznal právo na odpočítanie dane ani z faktúry č. DF 80015 zo dňa 12.02.2008 vystavenej daňovým subjektom - Nízkoenergetické stavby, s.r.o., Bardejovská 42, Prešov - dvere 22ks a z faktúry č. DF 80033 zo dňa 22.02.2008 vystavenej daňovým subjektom Keramika GS, s.r.o., Bardejovská 36, Prešov, ktoré tovary žalobca použil na osobnú spotrebu, čo aj sám potvrdil.

Správca dane dal preveriť dodanie tovaru pre odberateľa Ing. G. X. - Z., A. a zistil, že žalobca za kontrolované zdaňovacie obdobie vystavil faktúry len pre jediného odberateľa (Ing. X. G. - Z.) v celkovej hodnote 6.443.452,10 Sk, z toho DPH činila 1.224.255,90 Sk (materiály pre podlahové vykurovanie). Daň z faktúr od čísla 80003 do čísla 80016 bola za zdaňovacie obdobie priznaná a zaevidovaná v evidencii záznamov pre DPH. Na základe výpovede tohto daňového subjektu správca dane zistil, že ku skutočnému dodaniu tovaru pre odberateľa nedošlo, ale iba k vystavovaniu faktúr. Predmet fakturácie nebol dodaný, teda právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia na faktúre a nezodpovedá určitému plneniu.

V druhom daňovom prípade, Daňový úrad Prešov II dodatočným platobným výmerom číslo: 924/230/9091/10/Keš zo dňa 19.02.2010 vyrubil žalobcovi daň z pridanej hodnoty v sume 106.297,02 € za zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2008 (rozdiel dane v sume 104.726,98 €).

Správca dane zistil, že žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane z faktúr vystavených daňovým subjektom O. A. - B., za dodanie materiálov na podlahové vykurovanie v celkovej sume DPH 3.155.005,- Sk. Keďže zistil, že deklarovaný predmet fakturácie dodaný nebol, právo na odpočítanie dane neuznal z faktúr č. DF 80029 zo dňa 02.04.2008, č. DF 80030 zo dňa 03.04.2008, č. DF 80031 zo dňa 08.04.2008, č. DF 80034 zo dňa 11.04.2008, č. DF 80035 zo dňa 15.04.2008, č. DF 80036 zo dňa 17.04.2008, č. DF 80037 zo dňa 21.04.2008, č. DF 80040 zo dňa 23.04.2008, č. DF 80041 zo dňa 28.04.2008, č. DF 80042 zo dňa 30.04.2008, č. DF 80043 zo dňa 05.05.2008, č. DF 80044 zo dňa 07.05.2008, č. DF 80045 zo dňa 12.05.2008, č. DF 80046 zo dňa 16.05.2008, č. DF 80047 zo dňa 19.05.2008, č. DF 80048 zo dňa 22.05.2008, č. DF 80051 zo dňa 26.05.2008, č. DF 80052 zo dňa 30.05.2008, č. DF 80054 zo dňa 03.06.2008, č. DF 80055 zo dňa 09.06.2008, č. DF 80056 zo dňa 11.06.2008, č. DF 80057 zo dňa 17.06.2008, č. DF 80058 zo dňa 19.06.2008, č. DF 80059 zo dňa 23.06.2008 a č. DF 80062 zo dňa 27.06.2008.

Aj v tomto prípade preveroval dodanie tovaru pre odberateľa Ing. G. X. - Z., A. a zistil, že ku skutočnému dodaniu tovaru (materiály na podlahové vykurovanie) nedošlo, zo strany žalobcu došlo iba k vystavovaniu faktúr od čísla 80019 do čísla 80044 pre jediného odberateľa ((Ing. X. G. - Z.) v celkovej hodnote 16.870.695,00,-Sk, z toho DPH činila 3.205.432,-Sk.

V treťom daňovom prípade Daňový úrad Prešov II dodatočným platobným výmerom číslo: 924/230/9165/10/Keš zo dňa 19.02.2010 vyrubil žalobcovi daň z pridanej hodnoty v sume 131.341,30 € za zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 2008 (rozdiel dane v sume 130.043,25 €), keď zistil, že predmet fakturácie dodaný nebol. Správca dane právo na odpočítanie dane neuznal z faktúr vystavených - A. O., B., Z. (materiály na podlahové vykurovanie). Ide o faktúry č. DF 80063 zo dňa 02.07.2008, č. DF 80065 zo dňa 04.07.2008, č. DF 80066 zo dňa 08.07.2008, č. DF 80067 zo dňa 10.07.2008, č. DF 80068 zo dňa 15.07.2008, č. DF 80069 zo dňa 17.07.2008, č. DF 80072 zo dňa 21.07.2008, č. DF 80074 zo dňa 24.07.2008, č. DF 80075 zo dňa 28.07.2008, č. DF 80076 zo dňa 31.07.2008, č. DF 80077 zo dňa 04.08.2008, č. DF 80079 zo dňa 06.08.2008, č. DF 80080 zo dňa 11.08.2008, č. DF 80081 zo dňa 15.08.2008, č. DF 80082 zo dňa 18.08.2008, č. DF 80085 zo dňa 21.08.2008, č. DF 80086 zo dňa 25.08.2008, č. DF 80087 zo dňa 27.08.2008, č. DF 80088 zo dňa 28.08.2008, č. DF 80090 zo dňa 04.09.2008, č. DF 80091 zo dňa 08.09.2008, č. DF 80092 zo dňa 12.09.2008, č. DF 80093 zo dňa 17.09.2008, č. DF 80094 zo dňa 22.09.2008, č. DF 80097 zo dňa 24.06.2008, č. DF 80098 zo dňa 25.06.2008 a č. DF 80099 zo dňa 29.06.2008.

Aj v tomto prípade žalobca iba vystavil faktúry od čísla 80045 do čísla 80072 pre jediného odberateľa Ing. X. G. - Z., A. v celkovej hodnote 20.858.101,00,-Sk, DPH z toho činila 3.963.039,-Sk, ale ku skutočnému dodaniu tovaru nedošlo. Odberateľ do zápisnice uviedol, že tovar ani nevidel, faktúry, ktoré vystavoval žalobca boli zaslané poštou, pri preberaní tovaru sa nezúčastnil.

Na základe žalobcom podaného odvolania žalovaný napadnutými rozhodnutiami číslo: I/225/10730-84744/2010/990813-r zo dňa 30. júla 2010, číslo: I/225/10730-84747/2010/990813-r zo dňa 30. júla 2010 a číslo: I/225/10730-84749/2010/990813-r zo dňa 30. júla 2010 rozhodnutia (dodatočné platobné výmery) Daňového úradu Prešov II, č.: 924/230/9036/10/Keš zo dňa 19.02.2010, č.: 924/230/9091/10/Keš zo dňa 19.02.2010 a č.: 924/230/9165/10/Keš zo dňa 19.02.2010, ktorými bol žalobcovi 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 neskorších predpisov (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb.) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie I., II. a III. štvrtrok 2008 potvrdil.

Zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) v ustanovení § 2 upravuje základné zásady konania a v ustanovení § 29 dokazovanie.

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 fiskálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov 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). 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 o 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, zápisnic o miestnom zisťovaní a ohliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim (§ 29 ods. 4).

Daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočností, 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 (§ 29 ods. 8).

Podľa § 2 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH, predmetom dane je
a/ dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou.

Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, právo odpočítat daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Platiteľ môže odpočítat 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 odpočítat daň, ak je daň

a/ voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH).

Podľa § 19 ods. 1 veta prvá zákona o DPH, v znení účinnom v čase daňovej kontroly, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru.

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.

Ak platiteľ vo faktúre alebo v inom doklade o predaji uvedie vyššiu sumu dane, ako je povinný platiť podľa tohto zákona, je povinný platiť túto vyššiu sumu dane (§ 71 ods. 6 zákona o DPH).

V danej veci správca dane v rámci daňovej kontroly preveroval opodstatnenosť uplatneného odpočítania dane na základe vyššie uvedených faktúr, vykonal dokazovanie vypočutím svedkov O. A., Ing. X. G., Z. K. za spoločnosť EF.Co., s.r.o., a zistil, že žalobca mal podľa predložených dokladov nakupovať tovar od dodávateľa O. A., ktorý tento tovar ďalej fakturoval Ing. G.. Ing. G. následne vyhotovil faktúry na predmetný tovar pre O. A. a O. A. pre žalobcu. Vo všetkých preverovaných prípadoch prebiehala fakturácia v reťazci Ing. Skalka (žalobca) - Ing. G. - O. A. - Ing. Skalka, a tento spôsob obchodovania nikto z nich nespochybnil. Tovar, ktorý bol fakturovaný sa podľa žalobcu fyzicky nedodával, lebo bol u neho skladovaný.

Tieto skutočnosti vyplývajú aj z výpovedí svedkov. Z výpovede svedka O. A. je nesporné, že z jeho strany ku skutočnému dodaniu tovaru uvedeného na faktúrach a dodacích listoch nedošlo, podľa jeho informácií s tovarom nakladal a prepravoval ho žalobca a v čase, keď sa obchody vykonávali o spôsobe obstarania tovaru firmou Z. nevedel. Svedok Ing. G.-Z. vo výpovedi tiež uviedol, že tovar nepreberal a fyzicky ho nevidel. Skladové zásoby nemal žiadne, tovar, ktorý mu bol dodaný objednával na základe objednávky od B.-O. A.. Vystavoval len faktúry, ale transakcia bola vykonaná v Prešove. Za „B.“ mu dodacie listy (posielané poštou) podpisoval p. K..

Správca dane súhlasil s názorom žalobcu, že pre uskutočnenie zdaniteľného obchodu tovaru je rozhodujúce, aby došlo k prevodu vlastníckeho práva, t.j. že kupujúci získa právo nakladať s tovarom ako vlastník. V uvedených (preverovaných) prípadoch však k prevodu vlastníckeho práva nemohlo dôjsť, pretože pri takomto spôsobe obchodovania, aký bol zistený a všetkými zúčastnenými potvrdený, prakticky nie je možná ani samotná existencia tovaru. Nie nepodstatná v tejto súvislosti je aj skutočnosť, že v reťazci (Skalka- G.-A.-Skalka) neexistoval žiadny ďalší dodávateľ tovaru, ktorý by niektorému zo zainteresovaných subjektov tovar dodával.

Podmienky uvedené v § 20 a nasl. (odpočítanie dane) zákona o DPH 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, zákonodarcu požaduje pre ľahkú zneužitelnosť, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný sám preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené.

Daňovými orgánmi bolo preukázané, že žalobca odpočítanie dane zo zdaniteľných obchodov deklarovaných predloženými faktúrami uplatnil neoprávnene, pretože dochádzalo iba k vyhotovovaniu faktúr bez toho, aby skutočne došlo aj k reálnemu uskutočneniu zdaniteľných obchodov. Daňové orgány držiať sa zásady, že pri preukazovaní nároku na odpočítanie dane je dôkazná povinnosť daňového subjektu prísnejšia než u iných daní dospeli k záveru, že daňový subjekt (v konaní na súde v postavení žalobcu) neunesol dôkazné bremeno svojich tvrdení, a nebolo možné súhlasiť ani s jeho opakovanými odvolacími námietkami, keď neuviedol žiadne také skutočnosti, s ktorými by sa daňové orgány nevysporiadali.

Tento 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 o DPH. V predmetných prípadoch žalobcovi právo na odpočítanie dane (§ 49 ods. 1, § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH) nevzniklo. Potom je správne aj konštatovanie, že bola porušená Šiesta Smernica Rady, 77/388/EEC zo dňa 17.05.1977, ktorá zakladá spoločný systém DPH a podľa ktorej právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre.

Právo na odpočet dane z pridanej hodnoty vzniká vtedy, ak je preukázané, že predmetné plnenia boli uskutočnené osobou uvedenou vo faktúrach. Dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte a dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. V preverovaných prípadoch nebolo poskytnuté právo nakladať s majetkom ako vlastník, nešlo o dodanie tovaru, nedošlo k uskutočneniu, resp. prijatiu zdaniteľného prijatia, a teda ani ku vzniku daňovej povinnosti a v konečnom dôsledku ani k nároku na odpočítanie dane, hoci žalobca priznal daň zo zdaniteľných obchodov.

Ak nie je preukázané, že osoba, ktorá je uvedená ako dodávateľ aj reálne tovar dodala, potom dôkazné bremeno žalobca neunesol. Daňový subjekt musí svoje tvrdenia spoľahlivo preukázať, aby bol jeho nárok uznaný ako oprávnený.

Vzhľadom na uvedené senát najvyššieho súdu dospel k záveru, že finančné (daňové) orgány dôsledne postupovali v intenciách základných zásad daňového konania uvedených v ustanovení § 2 zákona č. 511/1992 Zb. a na objasnenie všetkých otázok, okolností, či vyvrátenie pochybností využili prostriedky, ktoré v odôvodnení svojich rozhodnutí uviedli, a preto je nadbytočné ich opakovať.

Na podklade uvedených záverov Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/104/2010-90 zo dňa 16. marca 2012 podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p., § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil, keďže neboli zistené skutočnosti, ktoré by viedli k záveru, že by správca dane, či žalovaný vydali nezákonné rozhodnutie.

O trovách odvolacieho konania rozhodol súd 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. tak, že žalobcovi, ktorý v konaní nebol úspešný náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.