

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/50/2012
Identifikačné číslo spisu:	4011200620
Dátum vydania rozhodnutia:	16.05.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Zemková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:4011200620.1

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: PANNA, s.r.o., Jilemnického 4, Palárikovo, právne zastúpený: Advokátska spoločnosť, s.r.o., Podzámska 32, Nové Zámky, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Vázovova 2, Bratislava, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/224/10334-52804/2011/990886-r zo dňa 09. mája 2011, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/129/2011-57 zo dňa 17. apríla 2012, jednomyseľne

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre
č. k. 11S/129/2011-57 zo dňa 17. apríla 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 Nitre podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. I/224/10334-52804/2011/990886-r zo dňa 09.05.2011 a prvostupňového rozhodnutia, dodatočného platobného výmeru vydaného Daňovým úradom Nové Zámky (ďalej aj správca dane) č. 631/230/57827/10/Ši zo dňa 28.09.2010, ktorým správca dane na základe výsledkov kontroly 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 v kontrolovanom období (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb.) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len DPH) za zdaňovacie obdobie IV. štvrtrok 2007 v sume 99.979,25 €. Dôvodom dorubenia rozdielu DPH bolo neuznanie žalobcom uplatneného práva na odpočítanie DPH v kontrolovanom zdaňovacom období vyplývajúceho z faktúr vyhotovených dodávateľom žalobcu, obchodnou spoločnosťou Stavebniny Néma, s.r.o., (predtým STAVEBNINY Čiky, s.r.o., od 22.07.2011 Stavebniny Néma, s.r.o., v likvidácii) vo výške 206.746,80 Sk z faktúry č. VF 07/041 zo dňa 31.12.2007 za dodanie služieb - práca managementu a spracovanie

účtovníctva v celkovej hodnote 1.088.141,20 Sk (základ dane) a obchodnou spoločnosťou Lenka, s.r.o., (neskôr SENMARIA, s.r.o., a na základe uznesenia Okresného súdu Banská Bystrica č. k. 27Cbr/96/2011 zo dňa 10.09.2012, právoplatného dňa 13.11.2012 bola táto spoločnosť zrušená) vo výške 960.778,10 Sk z faktúry č. VF 07/025 zo dňa 11.12.2007 za zemiaky konzumné v celkovej hodnote 5.056.726,90 Sk (základ dane), vo výške 1.413.486,-Sk z faktúry č. VF 07/026 zo dňa 12.12.2007 za vzduchotesný kanál 2000 mm a pneumatiky 400/80x24 v celkovej hodnote 7.439.400,-Sk (základ dane) a vo výške 430.750,-Sk z faktúry č. VF 07/030 zo dňa 29.12.2007 za poľnohospodárske práce v roku 2007, čistenie a sušenie kukurice v celkovej hodnote 2.267.105,-Sk (základ dane) a tiež vo výške 10% z celkovej odpočítanej dane uplatnenej žalobcom z faktúr za poskytnutie hlasových služieb, ktoré boli poskytnuté spoločnosťami T-Mobile Slovensko, a.s., a Slovak Telekom, a.s.,. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí na základe vyhodnotených výsledkov dokazovania konštatoval porušenie § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v kontrolovanom období (ďalej len zákon č. 222/2004 Z.z.), nakoľko v priebehu daňovej kontroly nebolo možné overiť vznik deklarovanej daňovej povinnosti u dodávateľov Stavebniny Néma, s.r.o., a Lenka, s.r.o.,. Hlasové služby poskytnuté spoločnosťami T-Mobile Slovensko, a.s., a Slovak Telekom a.s., konkrétne 10% z celkových nákladov za poskytnutie hlasových služieb nesúvisia so zdaniteľným príjmom a nebolo preukázané ich použitie na účely podnikania. Preverovaním reálnosti obsahu žalobcom predložených faktúr bolo správcom dane zistené, že na faktúrach spoločnosti Stavebniny Néma, s.r.o., nie sú uvedené čísla účtov na faktúrach uvedeného dodávateľa, t.j. Stavebniny Néma, s.r.o., ale súkromné nepodnikateľské účty predchádzajúcej konateľky tejto spoločnosti, pani Magdalény Križanovej. 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. K faktúram od spoločnosti Lenka, s.r.o., č. VF 07/025, č. VF 07/026 a č. VF 07/030 za obchod a poskytnuté služby správca dane konštatoval, že platiteľom predložené listiny nepreukazujú obstaranie tovaru, ktorý je na faktúrach uvedený, rovnako nie je preukázané ani poskytnutie služieb. Neboli preložené žiadne dôkazy, ktorými by preukázal, že tovary a služby boli reálne dodané dodávateľom Lenka, s.r.o., v mene ktorého sú faktúry vyhotovené.

Krajský súd v medziach žaloby preskúmal napadnuté rozhodnutie a konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že rozhodnutie a postup daňových orgánov oboch stupňov je 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 žalobcom označených faktúr od svojich dodávateľov vykonal rozsiahle šetrenie a to nielen podľa návrhov žalobcu, ale i na základe vlastného uváženia. Daňová kontrola sa začala na podnet fyzickej osoby B. U., občana USA, ktorý vo svojom podnete okrem iného uviedol, že Pavol Križan falšuje doklady, falšuje pečiatku daňového úradu, okráda štát a ľudí, a uviedol mená spoločností, prostredníctvom ktorých Pavol Križan tieto aktivity realizuje. Správca dane v priebehu dokazovania vypočul niekoľko svedkov, štatutárneho zástupcu žalobcu - bývalého, aj súčasného konateľa dodávateľov a iných svedkov. Svedkyňa Magdaléna Križanová, bývalá konateľka obchodnej spoločnosti Stavebniny Néma, s.r.o., na účet ktorej bola realizovaná úhrada faktúry č. VF 07/041 sa nevedela vyjadriť k okolnostiam, ktoré sa týkali úhrady faktúry na jej osobný účet. Potvrdila, že v mene tejto spoločnosti nevykonávala žiadnu činnosť a 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 Néma, s.r.o., a starosta obce Tehla, bolo zistené, že konateľ spoločnosti Miroslav Néma sa dlhodobo v období viacerých rokov zdržiaval v zahraničí. Sporné faktúry vystavené v období roka 2007 a zhodne aj roka 2005, daňové priznania vrátane hlásenia o vyúčtovaní dane, boli podávané poštovou prepravou v Nových Zámkoch s tým, že dokumenty vyhotovil Miroslav Néma. Správca dane vykonal šetrenie aj u daňového subjektu Lenka, s.r.o., a na základe výsledkov vykonaného preverovania, o ktorých bol Pavol Križan informovaný, nebolo možné získať účtovnú evidenciu tejto spoločnosti. Súčasná konateľka spoločnosti sa do zápisnice o ústnom pojednávaní vyjadrila, že neprevzala žiadne doklady spoločnosti a potvrdila, že

pred notárom podpísala plnú moc pre Pavla Križana. Podľa zistení správcu dane bol Pavol Križan splnomocneným zástupcom spoločnosti Lenka, s.r.o., aj v kontrolovanom zdaňovacom období. Správca dane preto konštatoval, že platiteľom predložené listiny nepreukazujú obstaranie tovaru od spoločnosti Lenka, s.r.o., ktorá je na faktúrach uvedená ako dodávateľ a nepreukazujú, že fakturované služby boli dodané práve touto spoločnosťou. Kontrolovaný platiteľ nepredložil žiadne dôkazy, ktorými by preukázal, že tovary a služby boli reálne dodané dodávateľom Lenka, s.r.o., v mene ktorého sú faktúry vyhotovené, aj keď bol správcom dane písomne i ústne do zápisnice na preukázanie týchto skutočností vyzvaný.

Podľa krajského súdu medzi účastníkmi konania nebol sporný skutkový stav, ale rozdielny bol ich výklad § 49, § 51 a § 71 v spojení s § 19 zákona č. 222/2004 Z.z. 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 Pavol Križan. V prípade, ktorý sa týkal dodávateľa Stavebniny Néma, s.r.o., faktúra č. VF 07/041 zo dňa 31.12.2007, žalobca nepoprel zistenia, ktoré sa týkali úhrady fakturovaných prác a služieb vrátane dane z pridanej hodnoty na nepodnikateľský účet predchádzajúcej konateľky do 31.12.2005 (bývalej manželky splnomocneného zástupcu Pavla Križana) Magdalény Križanovej. 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 sporných obchodných transakcií sa daňovou kontrolou potvrdilo porušenie zákona. U faktúr, ktoré boli vystavené spoločnosťou Lenka, s.r.o., sa vykonanou daňovou kontrolou zhodne zistilo porušenie zákona. Na základe výsledkov vykonaného preverovania nebolo možné získať účtovnú evidenciu spoločnosti Lenka, s.r.o., lebo túto nová konateľka spoločnosti neprevzala.

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. štvrťrok 2007. Vec správne po právnej stránke posúdil. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ ako i v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona 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 zneužitelnosť zákonodarca požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok v zmysle zákona č. 222/2004 Z.z. 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 2007, popísanej v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia nesporne vyplynulo, že obchodné transakcie tak, ako ich žalobca deklaruje, sa reálne neuskutočnili, teda nezodpovedajú realite, t.j. zdaniteľné plnenie (zdaniteľné transakcie) v zmysle zákona č. 222/2004 Z.z. sa neuskutočnili, 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 dodávateľských faktúr, 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 predmetných súm podľa vystavených faktúr nemohli byť predpokladom na odpočítanie dane v zmysle platného zákona č. 222/2004 Z.z., keďže nešlo o zdaniteľné plnenia, ale iba o plnenia ako také. Súd zhodne ako žalovaný a správca dane dospel k záveru, že v preskúmanom prípade nešlo iba o hodnotenie správnosti alebo nesprávnosti textu na daňových dokladoch, ale o skúmanie splnenia zákonných podmienok pre odpočítanie dane v zmysle zákona č. 222/2004 Z.z. účinného v čase kontrolovaného zdaňovacieho obdobia a rozhodovania. Zákon č. 222/2004 Z.z. 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 zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako ich

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 zákona č. 511/1992 Zb.

Žalobca správcovi dane ani žalovanému nepreukázal svoje tvrdenia týkajúce sa účtovaných prác a služieb dodávateľom Stavebniny Néma, s.r.o., z dôvodu, že práce a služby vrátane dane účtované faktúrou VF 07/041 boli uhradené na nepodnikateľský účet predchádzajúcej konateľky spoločnosti Magdalény Križanovej z dôvodu, že dodávateľ mal zablokovaný účet. Tvrdenia týkajúce sa dodania okrem iného poľnohospodárskych prác a služieb dodávateľom Lenka, s.r.o., sa preveriť nepodarilo z dôvodu, že tento dodávateľ nepredložil správcovi dane príslušné účtovné doklady.

Žalovaný i správca dane preto správne aplikovali zákon č. 511/1992 Zb. Neobstojí preto námietka žalobcu týkajúca sa nezákonného procesného postupu. Správca dane objasnil všetky skutočnosti v súvislosti so splnením podmienok v zmysle § 49 zákona č. 222/2004 Z.z. v nadväznosti na predložené faktúry a listiny zo strany 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 správcom dane prejednať. Po skončení daňovej kontroly správca dane postupoval v súlade so zákonom č. 511/1992 Zb. 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 O.s.p. neúspešnému žalobcovi uplatnené právo na náhradu trov konania nepriznal.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie z dôvodu podľa § 205 ods. 2 písm. f/ O.s.p. a domáhal 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 žalobca uplatnil náhradu trov konania.

Podľa názoru žalobcu napadnuté rozhodnutie krajského súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, nakoľko v preskúmanom daňovom konaní daňové orgány nesprávne aplikovali jednotlivé ustanovenia zákona č. 511/1992 Zb., na ktoré sa v napádaných rozhodnutiach odvolávajú a vyložili si ich v jeho neprospech. Poukázal na porušenie čl. 2 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky a § 2 ods. 1 a 3, § 29 ods. 2 a § 45 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. a zdôraznil, že správca dane v daňovom konaní neprihliadal na jeho zákonom chránené záujmy, pri vydaní rozhodnutia neprihliadal sa všetky skutočnosti, ktoré v daňovom konaní vyšli najavo a z výsledkov dokazovania vyvodil nesprávny záver. Namietal, že správca dane počas celej daňovej kontroly a aj v priebehu daňového konania spochybňoval reálne dodanie služieb od obchodnej spoločnosti Stavebniny Néma, s.r.o., a Lenka, s.r.o., pričom už v podanej žalobe poukazoval a odôvodňoval realnosť dodaných tovarov a služieb okrem iného tým, že náklady vynaložené na služby, ktoré zabezpečoval prostredníctvom týchto spoločností sú v priamej súvislosti s jeho príjmami a tržbami, následkom čoho je dosiahnutý hospodársky výsledok. Touto jeho argumentáciou sa žalovaný ani súd prvého stupňa nezaoberal hoci je nepochybné, že na dosiahnutie tržieb museli byť reálne náklady vynaložené. Má za to, že reálne dodanie služieb preukázal predložením daňových dokladov, správnosť ktorých z hľadiska účtovného a daňového po formálnej stránke žalovaným nebola spochybnená ani na strane žalobcu a ani na strane dodávateľa služieb a tovaru. V

konaní bolo tiež preukázané, že žalobca nemá vlastných zamestnancov napriek tomu, že podnikateľskú činnosť reálne vykonáva, jeho dodávatelia služieb pracovnou silou disponujú a výkon služieb pre žalobcu dodávatelia služieb zabezpečiť vedeli. Žalovaný spochybnil všetky jeho námietky vznesené v preskúmanom konaní v podstate z dôvodu, že niektoré úkony dodávateľa boli na základe splnomocnenia vykonávané tou istou osobou, pričom táto skutočnosť nie je v rozpore so zákonom a nemôže spochybňovať reálne uskutočnenie preverovaných obchodov.

Ďalej namietal, že sa od neho požaduje nad rámec jeho možností preukázať skutočnosti, ktoré ovplyvniť nemôže a ku ktorým listinné dôkazy nemôže zabezpečiť. Každá z dotknutých spoločností má svojich štatutárnych zástupcov a sama zodpovedá za riadne vedenie účtovníctva a za plnenie si daňových povinností. Žalobca má možnosť preveriť si svojho obchodného partnera v rámci bežného obchodného styku z verejne dostupných zdrojov a zistil, že všetky spoločnosti s ktorými obchodoval boli riadne na trhu činné a riadne registrované v príslušných registroch. Keďže správca dane nespochybnil u daňovníka vykázané tržby za predávané výrobky a uznal u neho výnosy, mal by prijať aj argumentáciu daňovníka o tom, že na dosiahnutie výnosov je potrebné vynaložiť určité náklady. Rovnako správca dane a ani žalovaný nespochybnil výdavky ním uplatnené z hľadiska ich výšky v tom zmysle, že by boli neprimerané dosiahnutým ziskom.

V ďalšej časti odvolania uviedol, že pri výkone podnikateľskej činnosti sa správal trhovo a zabezpečoval 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 odvodzuje z obsahu ustanovenia § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon č. 595/2003 Z.z.), definujúci daňový výdavok, ktorý v tejto súvislosti cituje. Zároveň odkazuje na svoje odvolanie zo dňa 16.11.2010 a podania vyjadrení k zápisniciam o ústnom pojednávaní správcovi dane zo dňa 01.04.2010 a 13.05.2010, kde predložil správcovi dane vysvetlenie k jednotlivým neuznaným faktúram. Podľa jeho názoru sa správca dane pri svojich tvrdeniach o neuskutočnení zdaniiteľných plnení a neuznaní výdavkov dostal do dôkaznej núdze.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu zo dňa 08.06.2012 navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil a v plnom rozsahu sa pridržiava vyjadrenia k žalobe, ktorej dôvody sú totožné s dôvodmi odvolania.

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 napadnuté rozhodnutie krajského súdu a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a 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 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, 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu 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 O.s.p.).

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

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

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 (§ 219 ods. 2 O.s.p.).

Podľa § 1a písm. c/ zákona č. 511/1992 Zb., na účely tohto zákona sa rozumie 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 vyporiadania 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, 3, 6 zákona č. 511/1992 Zb., 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. 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. 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.

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 (§ 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.).

Podľa § 15 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. 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 otázku 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 č. 511/1992 Zb. 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).

Dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie (§ 29 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.).

Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (§ 29 ods. 2 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. 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 správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom (§ 29 ods. 4, 8 zákona č. 511/1992 Zb.).

Podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby. Ak je služba dodaná zahraničnou osobou z iného členského štátu alebo z tretieho štátu a osobou povinnou platiť daň v tuzemsku je príjemca služby podľa § 69 ods. 2 až 4, daňová povinnosť vzniká dňom vyhotovenia faktúry; ak faktúra nie je vyhotovená do konca tretieho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom bola služba dodaná, daňová povinnosť vzniká posledným dňom tretieho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom bola služba dodaná.

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 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. 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.

Účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi (§ 10). Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov (§ 6 ods. 1, 2 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, ďalej len zákon č. 431/2002 Z.z.).

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 (§ 7 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z.z.).

Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom súdneho a administratívneho 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 dopĺňa nasledujúce dôvody (§ 219 ods. 1 a 2 O.s.p.).

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 č. 222/2004 Z.z. 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 žalobcovi ako platiteľovi DPH vzniklo právo na odpočítanie dane za dodanie služieb, ktoré mu mali byť dodané obchodnou spoločnosťou Stavebniny Néma, s.r.o., ktorá si mala DPH voči žalobcovi uplatniť na základe vystavenej faktúry č. VF 07/041 zo dňa 31.12.2007 a obchodnou spoločnosťou Lenka, s.r.o., na základe faktúr č. VF 07/025 zo dňa 11.12.2007, č. VF 07/026 zo dňa 12.12.2007 a č. VF 07/030 zo dňa 29.12.2007.

Z výsledkov dokazovania vyplynulo, že na faktúre od dodávateľa Stavebniny Néma, s.r.o., boli namiesto čísla účtu dodávateľa uvedené čísla súkromných účtov (vedených v dvoch rôznych finančných ústavoch) bývalej konateľky a spoločníčky dodávateľa Magdalény Križanovej, ktorá bola taktiež do 30.03.2007 spoločníčkou žalobcu a do 30.03.2007 jeho konateľkou. Samotný žalobca potvrdil vyplatenie fakturovaných súm na súkromné účty vyššie uvedenej fyzickej osoby s odôvodnením, že dodávateľská spoločnosť Stavebniny Néma, s.r.o., mala v tom čase kvôli výkonu exekúcie zablokovaný účet. Svedkyňa Magdaléna Križanová 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 Pavol Križan (konateľ žalobcu ako i osoba splnomocnená v relevantnom čase realizácie zdaniteľného obchodu konat' v mene dodávateľa Stavebniny Néma, s.r.o.,).

Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že výsluchmi majiteľky nepodnikateľských účtov Magdalény Križanovej, Pavla Križana a 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 č. 222/2004 Z.z. 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 žalobcovi v pozícii odberateľa uplatnená iným platiteľom DPH, ktorý mal dodať fakturované služby (§ 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z.). 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 vyplývajúcejmu zo zákona č. 222/2004 Z.z.

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 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, zákonodarcu požaduje (z dôvodu rizika ľahkej zneužívateľnosti 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 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 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“.

S prihliadnutím na kumulatívne hmotnoprávne podmienky vzniku nároku na odpočet DPH, nie je relevantná námietka žalobcu s poukazom na § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. ohľadne daňových výdavkov, ktoré mal v súvislosti so zabezpečením jeho príjmov z podnikania, pretože podľa tohto zákona sa splnenie zákonných podmienok na odpočet dane neposudzuje.

Najvyšší súd sa preto stotožnil s názorom krajského súdu, že žalobca v konaní nepreukázal, že cena spornej služby vrátane DPH uplatnená voči žalobcovi dodávateľom, bola aj zaplatená či už na jeho účet, alebo iným spôsobom do dispozície dodávateľa. Za daného skutkového a právneho stavu žalobcovi ako platiteľovi DPH teda nemohlo vzniknúť právo na odpočet dane (§ 49 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004

Z.z.), lebo dodávateľovi zaplatené nebolo a tvrdenia týkajúce sa dodania okrem iného poľnohospodárskych prác a služieb dodávateľom Lenka, s.r.o., sa preveriť nepodarilo z dôvodu, že tento dodávateľ nepredložil správcovi dane príslušné účtovné doklady.

Vzhľadom k tomu, že medzi žalobcom a jeho dodávateľom, Stavebniny Néma, s.r.o., bolo personálne prepojenie osobou oprávnenou konať v mene oboch spoločností, konateľom Pavlom Križanom, 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 neobstojí tiež tvrdenie žalobcu, 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 č. 511/1992 Zb. rešpektujúc jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, pričom spolupracoval so žalobcom a zároveň dbal na zachovávanie jeho práv a právom chránených záujmov ako i na dodržanie jeho procesných práv zabezpečením jeho prítomnosti pri výsluchoch svedkov a možnosti klásť im otázky, vyjadrovať sa k ich výpovediam ako i k vykonaným dôkazom s možnosťou navrhovať vykonanie ďalších dôkazov za účelom preukázania jeho tvrdení (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.).

Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z.z.

Vzhľadom na vyššie uvedené a v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov Najvyšší súd Slovenskej republiky po preskúmaní napadnutých rozhodnutí súdu a daňových orgánov v medziach podaného odvolania dospel k záveru, že námietky žalobcu vznesené v odvolaní proti prvostupňovému rozsudku nie sú dôvodné, preto podľa § 219 O.s.p. v spojení s § 250ja ods. 3 druhá veta O.s.p. rozsudok krajského súdu potvrdil.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 250k ods. 1 O.s.p. a § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. Žalobca nemal úspech vo veci, preto mu súd náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.