

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	4Sžf/27/2014
Identifikačné číslo spisu:	5013200692
Dátum vydania rozhodnutia:	07.10.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Zemková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:5013200692.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Petry Príbelskej PhD. v právnej veci žalobcu: Ľubomír Kolčák, s miestom podnikania Vážska 1544/3, Sučany, právne zastúpený: ADVOKÁTI Müller & Dikoš, s.r.o., so sídlom Závodská cesta 3911/24, Žilina, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/142821/2013 zo dňa 18.03.2013, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/88/2013-53 zo dňa 14. januára 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/88/2013-53 zo dňa 14. januára 2014 **p o t v r d z u j e**.

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

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/142821/2013 zo dňa 18.03.2013, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Žilina (ďalej len „správca dane“) č. 9514401/5/2410309/2012/Glō zo dňa 04.09.2012. Týmto dodatočným platobným výmerom 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 účinnom v čase vydania napadnutých administratívnych rozhodnutí (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) určený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie september 2008 v sume 1 403,80 €.

Krajský súd po vykonaní súdneho prieskumu, vyhodnotiac zistený skutkový stav a námietky žalobcu,

dospel k rovnakým záverom ako žalovaný daňový orgán. Dôvodom dorubenia daňovej povinnosti bola skutočnosť, že v rámci výkonu daňovej kontroly a následného daňového konania nebol potvrdený a preukázaný reálny základ dodania tovaru, deklarovaného predloženými faktúrami č. 11/08 zo dňa 16.09.2008 a č. 15/08 zo dňa 12.09.2008, vystavenými dodávateľom žalobcu ABQ - drevo, Marián Milanec. Krajský súd konkretizoval relevantné dôkazy, z ktorých vyplýva, že nebol preukázaný pôvod žalobcom kúpenej drevnej hmoty, najmä kde bolo drevo Mariánom Milancom vyťažené alebo od koho bolo nakúpené. Z vykonaného dokazovania vyplynulo, že dodávateľ Milanec neoznačil vôbec žiadne osoby, od ktorých mal drevo nakúpiť resp. vyťažiť. Hoci správca dane preveril osoby, ktoré žalobca označil ako možných predajcov dreva Mariánovi Milancovi (B. K., Mgr. F., JUDr. C.), nezistil, od koho Marián Milanec predmetné drevo nadobudol. Žiadna z preverovaných osôb nepotvrdila predaj dreva Mariánovi Milancovi v roku 2008. Keďže nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľných plnení, deklarovaných faktúrami č. 11/08 a č. 15/08, krajský súd prijal záver, že neboli u žalobcu splnené podmienky na odpočítanie DPH podľa § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 30.11.2008 (ďalej len „zákon o DPH“).

Krajský súd poukázal na skutočnosť, že neboli splnené osobitné požiadavky na prevod vlastníckeho práva vyťaženého a ďalej predávaného dreva podľa § 23 ods. 1, 4 zákona č. 326/2005 Z.z. o lesoch. Po vyťažení dreva (na základe písomného súhlasu odvodného lesného hospodára) je povinný drevo nákupca označiť ciachou. To platí pre každého nákupcu dreva, t.j. nielen pre žalobcu, ale aj pre prípadného nákupcu svedka Milanca. Žalobca síce drevo svojou ciachou označil, neoznačil ho však jeho právny predchodca - svedok Milanec ako pôvodný nákupca dreva (ako sám Milanec uviedol, drevo nakupoval, len nevie od koho). Ak by aj drevo Milanec vyťažil (čo však žalobca poprel vo svojej výpovedi), aj vtedy mal povinnosť svedok Milanec drevo označiť ciachou. Toto neurobil, preto pôvod dreva sa nedá preukázať. Podľa krajského súdu ide o dôležitý dôkaz o tom, že drevo tak, ako je uvedené na faktúrach č. 11/08 a č. 15/08 v skutočnosti nebolo obchodované a teda v zmysle § 19 ods. 1 zák. o DPH nebolo dodané.

V súvislosti s uvedenými zisteniami sú podľa krajského súdu irelevantné tvrdenia žalobcu, že on za dodanie tovaru zaplatil a nemôže niesť dôkazné bremeno z dôvodu nepreukázania pôvodu tovaru nadobudnutého jeho dodávateľom.

Ohľadne námietky žalobcu o bránení mu v podnikaní postupmi žalovaného, krajský súd uviedol, že zo správneho spisu nevyplyvajú také procesné postupy žalovaného, ktoré by bránili žalobcovi podnikáť, taktiež vydaním napadnutého rozhodnutia nie je toto právo žalobcu obmedzené. Žalobca je zaviazaný zaplatiť DPH, čo krajský súd označil za jeho zákonnú povinnosť, ktorú zákon stanovuje ako dôsledok podnikania pri splnení zákonom stanovených podmienok.

Taktiež sa prvostupňový súd nestotožnil s námietkou žalobcu vo veci vykonávania dôkazov svedčiacich len v jeho neprospech. Podľa krajského súdu správca dane vykonal komplexné dokazovanie ohľadne preukázania dodania dreva, pričom nevypočul len dodávateľa Milanca, ale viackrát vyzýval žalobcu na predloženie ďalších dôkazov, pričom vykonal i ďalšie dôkazy navrhnuté žalobcom.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/88/2013-53 zo dňa 14. januára 2014 zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1100308/1/142821/2013 zo dňa 18.03.2013 zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Alternatívne petítom odvolania navrhol, aby odvolací súd z dôvodu podľa § 221 ods. 1 písm. h) O.s.p. zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil právo na náhradu trov konania.

Žalobca napáda rozsudok krajského súdu z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci prvostupňovým súdom.

Rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a krajského súdu označil žalobca za predčasné, vzhľadom na skutočnosť, že už v čase rozhodovania správcu dane bolo zrejmé, že na strane dodávateľa - svedka Milanca, ide o podvodné konanie, o ktorom žalobca nemal vedomosť, pričom poukázal na to, že v súčasnosti je proti svedkovi Milancovi vedené trestné konanie práve pre daňový trestný čin, ktorý priamo súvisí s dodaním dreva žalobcovi. Z napadnutého rozhodnutia podľa žalobcu vyplýva, že dôkazné bremeno zaťažovalo iba žalobcu, ktorý ho neunesol a nepreukázal pôvod dreva, avšak krajský súd a daňové orgány oboch stupňov opomenuli dôkazné bremeno správcu dane, ktoré ho zaťažovalo v súvislosti s podvodným konaním svedka Milanca a vedomosťou žalobcu o tom, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom. Žalobca by nemal niesť zodpovednosť za protizákonné konanie svojho dodávateľa. Žalobca svoju argumentáciu stavia na tvrdení, že on ako odberateľ nemal vedomosť o podvodnom konaní svojho dodávateľa a taktiež nemal povinnosť preverovať, či drevo, ktoré kupuje od svedka Milanca, je označené ciachou dodávateľa. Preto nemal byť žalobca zaťažený dôkazným bremenom ohľadne zisťovania pôvodu ním kupovaného dreva. V súvislosti s uvedeným žalobca poukázal na právny záver vyplývajúci z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19.08.2010, podľa ktorého: „... dôkazné bremeno, že u iného daňového subjektu došlo k podvodnému konaniu, je na správcovi dane, resp. orgánoch činných v trestnom konaní. Daňovému subjektu zákon nedáva právne prostriedky na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov a stavu ich povinných evidencií. Právne významné okolnosti, z ktorých sa vyvodzuje úmysel a vedomosť daňového subjektu o podvodnom konaní obchodného partnera v reťazovej transakcii, zisťuje a dokazuje správca dane. Ich výber musí byť v rozumnej miere s ohľadom na obvyklú opatrnosť, ktorú možno predpokladať v obchodnom styku daňových subjektov.“

Žalobca má za to, že predmetné drevo nenadobudol podvodným spôsobom, ale kúpil ho od svedka Milanca za cenu, ktorá predstavovala žalobcovu nákladovú položku. Prítom príjem z následného predaja drevnej hmoty žalobca priznal. V tejto súvislosti žalobca poukázal na závery Európskeho súdneho dvora v spojených veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-353/03) a Bond House Systems Ltd (C-484/03), z ktorých podľa žalobcu obdobne pre tento prípad vyplýva, že jedine v prípade, ak by správca dane preukázal žalobcovi, že mal o podvodnom konaní vedomosť, t. j. vedomosť o tom, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, mohol by správca dane žalobcovi uplatnenie nároku na odpočet dane odoprieť.

III.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil a žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Žalovaný poukázal na skutočnosť, že v napadnutých rozhodnutiach ani daňové orgány, ani krajský súd, neoznačili konanie medzi svedkom Mariánom Milancom a žalobcom za podvodné, ani nespochybnili existenciu predmetu zdaniteľného obchodu. Dôvodom neuznania nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v danom prípade bola skutočnosť, že sa nepreukázali vecné podmienky vzniku nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty, konkrétne, žalobca nepreukázal, že by sa medzi ním a pánom Mariánom Milancom uskutočnili zdaniteľné plnenia deklarované príslušnými faktúrami. Podľa žalovaného, pokiaľ daňový subjekt nepreukáže vecné podmienky vzniku nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty, nemá na takýto odpočet nárok a to bez ohľadu na skutočnosť, či obchodný prípad, do ktorého bol daňový subjekt zapojený, je alebo nie je poznačený podvodom. Absenciou vecných podmienok, potrebných na vznik nároku na odpočet DPH, sa žalobca v odvolaní nezaoberal, len poukázal na povinnosti správcu dane preukázať podvodné konanie žalobcu.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania

(§ 250ja ods. 2 O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk, rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň (§ 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.).

Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.).

Pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane (§ 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.).

Podľa § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 19 ods. 1 veta prvá a druhá zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnuteľné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

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.

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

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.

Podľa § 24 ods. 1 písm. b/ zákona č. 326/2005 Z. z. o lesoch v znení účinnom do 12.12.2008 (ďalej len „zákon o lesoch“) obhospodarovateľ lesa alebo nákupca dreva je pri sústreďovaní, preprave a uskladňovaní dreva povinný vyhotovovať doklady o pôvode dreva a viesť súvisiacu evidenciu.

Podľa § 24 ods. 4 zákona o lesoch právnické osoby a fyzické osoby, ktoré prepravujú, skladujú alebo spracúvajú drevo alebo sú nákupcami dreva, sú povinné na vyzvanie preukázať orgánu štátnej správy lesného hospodárstva, členovi lesnej stráže alebo príslušníkovi Policajného zboru pôvod prepravovaného dreva alebo skladovaného dreva dokladmi [§ 66 písm. d)] a tieto doklady uchovávať najmenej desať rokov.

Podľa § 66 písm. d/ zákona o lesoch všeobecne záväzný právny predpis, ktorý vydá ministerstvo, ustanoví podrobnosti o vyznačovaní ťažby dreva a písomnom súhlase na jej realizáciu (§ 23 ods. 1), ciache, iných povolených označeniach a ich registrácii, označovaní vyťaženého dreva ciachou alebo iným povoleným označením (§ 23 ods. 4), postupe vyznačovania ťažby a označovania vyťaženého dreva pri uplatňovaní harvestorovej technológie, dokladoch o pôvode dreva a jeho preukazovaní, vedení evidencie a uchovávaní dokladov o pôvode dreva osobami, ktoré prepravujú, skladujú a spracúvajú drevo (§ 24 ods. 1 a 4).

Podľa § 4 ods. 1 písm. e/ vyhlášky Ministerstva pôdohospodárstva Slovenskej republiky o vyznačovaní ťažby dreva, označovaní vyťaženého dreva a dokladoch o pôvode dreva v znení účinnom do 30.06.2011 (ďalej len „vyhláška“) ciacha je značka, ktorou sa označuje vyťažené drevo na jeho priečnom reze. Ciacha obsahuje tieto základné znaky: ak ide o nákupcu dreva - R.

Podľa § 4 ods. 3 vyhlášky ciacha podľa odseku 1 písm. b) až e) obsahuje aj značku okresu podľa štatistického číselníka, v ktorom majú tieto právnické osoby alebo fyzické osoby sídlo alebo trvalý pobyt a registračné číslo pridelené obvodným lesným úradom.

Podľa § 4 ods. 4 vyhlášky ciacha môže obsahovať aj iné znaky umožňujúce jej identifikáciu a zabezpečujúce jej nezameniteľnosť s inou ciachou.

Podľa § 4 ods. 7 vety druhej vyhlášky, ak ide o ciachu právnickej osoby alebo fyzickej osoby, ktorá nie je obhospodarovateľom lesa, jej registráciu vykoná obvodný lesný úrad, kde majú tieto osoby sídlo alebo trvalý pobyt.

Podľa § 4 ods. 8 vyhlášky pri strate, odcudzení, zmene alebo znehodnotení ručnej ciachovačky alebo mechanickej ciachovačky sa ciacha uvedená na nich vyradí z registra.

Podľa § 6 vyhlášky pôvod prepravovaného dreva alebo uskladneného dreva sa preukazuje dokladom; vzor tlačiva je uvedený v prílohe č. 5.

Z obsahu odvolania vyplýva, že žalobca vidí nezákonnosť napádaných rozhodnutí v nesprávnom posúdení rozloženia dôkazného bremena medzi neho ako platiteľa DPH na vstupe a správcu dane, v súvislosti s preukazovaním nároku žalobcu na odpočet DPH uplatnený na základe faktúr č. 11/08 zo dňa 16.09.2008 a č. 15/08 zo dňa 12.09.2008, vystavených jeho dodávateľom ABQ - drevo, Marián Milanec za nákup drevnej hmoty.

Žalobca má za to, že predložením daňových dokladov, ociahovaním ním nakúpenej drevnej hmoty a vedením jej evidencie vyčerpal svoje dôkazné bremeno a nemôže už niesť zodpovednosť za zistené porušenie právnych predpisov zo strany jeho dodávateľa, ktorý za predmetné zdaniteľné plnenia, prijaté od žalobcu, neodviedol DPH, taktiež nevedol evidenciu o pôvode obchodovaného dreva, neoznačoval ho ciachou a následne ani nepreukázal pôvod dreva predávaného žalobcovi. Na podporu svojej argumentácie poukazuje na závery rozsudkov Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19.08.2010 a Európskeho súdneho dvora v spojených veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-353/03) a Bond House Systems Ltd (C-484/03).

Odvolací súd z obsahu administratívneho a súdneho spisu zistil, že dňa 05.09.2011 sa začala u žalobcu kontrola na preverenie dodržiavania ustanovení zákona o DPH v zdaňovacom období január 2008 až december 2008. O výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený protokol č. 9514401/5/2051199/2012/Glō

zo dňa 01.08.2012, ktorý bol so žalobcom prerokovaný dňa 03.09.2012. Daňovou kontrolou bol zistený rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie september 2008 vo výške 1 403,80 €. Žalobca si uplatnil odpočítanie dane z faktúr č. 11/08 zo dňa 16.09.2008 a č. 15/08 zo dňa 12.09.2008, vystavených daňovým subjektom ABQ - drevo, Marián Milanec, Brezová 3, Martin, za nákup drevnej hmoty, ktorých reálny obsah bol následným preverovaním v rámci výkonu daňovej kontroly spochybnený z dôvodu nemožnosti preukázania pôvodu dreva predávaného vyššie uvedeným dodávateľom žalobcu.

Skutkové zistenia vyplývajúce z dokazovania ohľadne spôsobu nadobudnutia a evidencie dreva žalobcovým dodávateľom Mariánom Milancom, tak ako sú uvedené na stranách 3 až 13 dodatočného platobného výmeru, nie sú medzi účastníkmi sporné. Sporná zostáva otázka, ako tieto zistenia vyhodnotiť vo vzťahu k uznaniu uplatneného nároku žalobcu na odpočet DPH za vyššie uvedené zdaniteľné obchody.

Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu, posúdiac argumentáciu odvolacích dôvodov žalobcu, konštatuje, že vo vzťahu k posúdeniu dôvodov neuznania predmetného nároku na odpočet DPH, sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti dopĺňa len nasledujúce dôvody (§ 219 ods. 2 O.s.p.):

Účelom daňového konania je zistiť, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon č. 511/1992 Zb. obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu, ako i zisťovania oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona (§ 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.).

Dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie (§ 29 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.). Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (§ 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.).

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 (keďže to zákon neustanovuje), ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužiteľnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon 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, to znamená, že zdaniteľné plnenie mu bolo dodané a DPH bola voči nemu uplatnená práve platiteľom DPH, uvedeným na faktúre.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v tomto prípade za rozhodujúcu považuje skutočnosť, že žalobca v daňovom konaní nepreukázal, a to spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti vzhľadom na výsledky vykonaného dokazovania vo vzťahu k preukázaniu pôvodu dreva, nadobudnutie drevnej hmoty práve od dodávateľa Mariána Milanca, deklarované vyššie označenými faktúrami. Žalobca tak v daňovom konaní neunesol dôkazné bremeno, spočívajúce na ňom podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.

Pokiaľ ide o poukaz žalobcu na rozsudok Súdneho dvora ES z 12. januára 2006 v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/04 (Optigen) a rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19.08.2010, podľa názoru najvyššieho súdu sa ich právne závery na prejednávaný prípad, vzhľadom na okolnosti a zistený skutkový stav kontrolovaných zdaniteľných plnení, nevzťahujú, pretože uvedené rozsudky predpokladajú dodávky, samé o sebe nepoznačené podvodom a skutočnosť, že platiteľ v reťazci dodávok nevedel a ani vedieť nemohol o podvodnej povahe plnenia jednotlivých článkov obchodného reťazca.

V preskúvanom prípade bolo povinnosťou žalobcu ako spracovateľa dreva požadovať od svojho dodávateľa doklady preukazujúce pôvod predmetného dreva v zmysle § 24 zákona o lesoch a jeho vykonávacej vyhlášky. Pokiaľ mu dodávateľ, t.j. ABQ - drevo, Marián Milanec, predmetné doklady nepredložil, žalobca nepochybne vedel, resp. mal vedieť, že nemusí ísť o legálne dodávky a takéto dodávky nemal prevziať. Ako z kontextu vyššie citovaných ustanovení zákona o lesoch a jeho vykonávacej vyhlášky vyplýva, zo zákonnej úpravy obchodovania s drevom sa dá vyvodiť zámer zákonodarcu a tým aj záujem štátu na dôslednej kontrole nad obchodom s touto komoditou, prejavujúcej sa určením podmienok a pravidiel zabezpečujúcich sledovanie právneho a ekonomického osudu tohto predmetu obchodu. Preto realizácia sporných kontrolovaných zdaniteľných plnení vyžadovala vyššiu mieru opatrnosti zo strany žalobcu pri výbere obchodného partnera pre dodanie drevnej hmoty, a to i s ohľadom na potrebu preukázania nárokov z nej vyplývajúcich v zmysle zákona o DPH, pretože táto hmotnoprávna daňová norma v súvislosti s preukazovaním vecnej a materiálnej stránky deklarovaných odpočítateľných zdaniteľných plnení neliberalizuje dobromyseľného nadobúdateľa. Úmysel kontrolovaného platiteľa dane podieľať sa týmto obchodom na podvodnom konaní vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, pokiaľ je vysoká nebezpečnosť činu subsumovaná pod príslušnú skutkovú podstatu relevantného daňového trestného činu podľa Trestného zákona, preukazujú pre účely trestnoprávnej zodpovednosti orgány činné v trestnom konaní. Avšak túto povinnosť daňové orgány v súvislosti s preverovaním splnenia objektívnym právom daných podmienok na priznanie nadmerného odpočtu, s prihliadnutím na dôkazné bremeno platiteľa dane, nemajú.

Neobstoja teda námietky žalobcu uvedené v odvolaní, že správca dane, ani žalovaný neprodukovali žiaden dôkaz preukazujúci vedomosť žalobcu o podvodnom konaní jeho dodávateľa, za čo zároveň nemožno pričítať zodpovednosť na ťarchu žalobcu a rozširovať tak mieru jeho dôkazného bremena. Treba pripomenúť, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte a tiež treba pripomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodu, daňovému úniku a prípadom zneužívania (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02, Zb. s- I-5337, bod 76, ako aj z 21. februára 2006, Halifax, a i., C-255/02, Zb. s. I. 1609, bod 71).

V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený“.

V prejednávanom prípade bol dokazovaním, preverovaním pôvodu drevnej hmoty u žalobcovho dodávateľa, vážne spochybnený reálny základ - faktúrami deklarovaný zdaniteľný obchod, konkrétne v osobe dodávateľa zdaniteľného plnenia, t.j. že fakturovanú drevnú hmotu žalobcovi dodal platiteľ DPH ABQ - drevo, Marián Milanec, pričom i napriek vykonaným dôkazom, navrhnutých samotným žalobcom, sa jeho tvrdenia nepodarilo preukázať.

Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, vykonal rozsiahle dokazovanie. 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 DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom,

predovšetkým vo svetle kontrolných zistení u žalobcovho dodávateľa, absentuje reálny základ, čo oprávnene vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení medzi žalobcom a dodávateľom uvedeným na sporných faktúrach ako i o vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní).

Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie obchodu, čo do osoby dodávateľa, bude spochybnené.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny a v súlade so zákonom potvrdil. Rozhodnutia žalovaného a správcu dane obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti. Správca dane vykonal aj žalobcom navrhované dôkazy, pričom žalovaný pri ich hodnotení postupoval v medziach zákona a logického uvažovania, všetky dôkazy hodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z týchto podstatných dôvodov napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, keďže v odvolacom konaní nebol úspešný.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.