

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžf/37/2016
Identifikačné číslo spisu: 3015200669
Dátum vydania rozhodnutia: 21.02.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:3015200669.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumana a zo sudcov JUDr. Sone Langovej a JUDr. Jozefa Milučkého v právnej veci žalobcu: IZOTECH Group, spol. s r.o., IČO: 36 301 311, Piešťanská 1185/25, Nové Mesto nad Váhom, zastúpený: JUDr. Jozef Bolješik, PhD., advokát, Radlinského 50, Piešťany, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1198944/2015 zo dňa 21. júla 2015, konajúc o odvolaní žalobcu proti

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/117/2015-55 zo dňa 30. marca 2016 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 Trenčíne podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1198944/2015 zo dňa 21.07.2015, ktorým žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 334559/2015 zo dňa 23.04.2015, ktorým bol v zmysle § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom ku dňu vydania napadnutých administratívnych rozhodnutí (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z.z.“) určený rozdiel v sume 150.985,72 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2013 znížením nadmerného odpočtu zo sumy 248.132,63 € na sumu 97.179,91 €.

Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že na základe skutočností rozhodujúcich pre správne zistenie dane správca dane a žalovaný nadobudli oprávnené pochybnosti o uskutočnení zdanieľného plnenia fakturovaným dodávateľom B.. Pochybnosti správcu dane a žalovaného vyvolalo nepreukázanie skutočného dodávateľa stavebných prác, spôsobu úhrady väčšiny sporných faktúr,

rozpory v dátumoch zdaniteľného plnenia, vrátane predmetu fakturácie, závažné rozpory vo výpovedi korunného svedka B. a nejasné výpovede ostatných vo veci vypočutých osôb, ktoré boli hodnotené tak jednotlivo, ako aj vo vzťahu k ostatným vykonaným dôkazom. Dôvodné pochybnosti o uskutočnení zdaniteľného plnenia neboli žalobcom vyvrátené žiadnym dôkazom vykonaným v priebehu daňového konania, z ktorého by vyplynul opak k tvrdeniam správnych orgánov o fiktívnych dodaniach služieb zo strany B.. Vo veci obstarané dôkazy týkajúce sa uplatneného nároku na vrátenie DPH preto podľa krajského súdu predstavujú dostatočný skutkový základ pre nepriznanie uplatneného nároku na vratku DPH. Keďže žalobca nepreukázal reálne uskutočnenie spornej dodávky fakturovaným dodávateľom, nemohla B. len z dôvodu deklarovania DPH na faktúrach vzniknúť daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v rozhodnom období (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“), pretože je zrejmé, že sporné faktúry nie sú odrazom skutočného plnenia. S poukazom na § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. následne žalobcovi nevznikol nárok na odpočet vstupnej DPH uvedenej na dodávateľských faktúrach vystavených B..

Ak daňový subjekt požaduje od štátu vrátenie nadmerného odpočtu, je jeho základnou povinnosťou preukázať, že má na jeho vrátenie právny nárok. Následne správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnené vrátenie DPH. Ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybni deklarovany zdaniteľný obchod, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil /vyvrátil/, inak nie je možné priznať nárok na vrátenie dane.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie a navrhol, aby odvolací súd zmenil napadnutý rozsudok krajského súdu a rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, prípadne aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V dôvodoch namietal, že žalobca si ako kontrolovaný daňový subjekt v príslušnom daňovom konaní splnil všetky svoje dôkazné povinnosti na preukázanie oprávnenosti uplatneného nároku na odpočet DPH. V tejto súvislosti žalobca predložil správcovi dane všetky relevantné písomné dôkazy o uskutočnení predmetného zdaniteľného plnenia, pričom vykonaným dokazovaním neboli tieto dôkazy zo strany správcu dane relevantným spôsobom spochybnené; vykonané svedecké výpovede potvrdili uskutočnenie žalobcom deklarovaneho zdaniteľného plnenia; žalobca nemôže zodpovedať za to, že si určitý iný daňový subjekt (v tomto prípade dodávateľ žalobcu - p. B.) nesplnil svoje zákonné povinnosti (napr. vystaviť žalobcovi faktúry v zákonom stanovenej lehote); správca dane (a žalovaný) nemôže od žalobcu požadovať preukázanie skutočností, ktoré žalobca objektívne nemá možnosť preukázať a že dôkazné bremeno žalobcu ako kontrolovaného daňového subjektu nie je absolútne; podkladom prvostupňového rozhodnutia správcu dane ako aj druhostupňového rozhodnutia žalovaného sú nezákonne získané dôkazy - svedecké výpovede starostov dotknutých obcí, v dôsledku čoho sú predmetné rozhodnutia nezákonné.

V danom prípade krajský súd nemal pochybnosť o skutočnom vykonaní fakturovaných stavebných prác (t.j. o existencii materiálneho plnenia, ktorého dodania sa uplatnené právo na odpočet DPH týka), avšak podľa názoru prvostupňového súdu nebolo v daňovom konaní preukázané, že predmetné stavebné práce dodal žalobcovi skutočne B., ktorý žalobcovi za uvedené práce fakturoval odplatu (ktorá bola zo strany žalobcu v plnom rozsahu uhradená). Žalobca skonštatoval, že keď listinné dôkazy o uskutočnení deklarovaneho zdaniteľného plnenia nepostačujú na preukázanie skutočnej realizácie zdaniteľného plnenia, daňový subjekt tak nikdy nemôže uniesť dôkazné bremeno o uskutočnení zdaniteľného plnenia, keďže je tu podľa jeho názoru nevyhnutná aj súčinnosť tretích osôb. Namietal, že dôkazné bremeno žalobcu nie je absolútne, ale jeho dôkazné povinnosti sú obmedzené len na predloženie takých dôkazov, ktorých predloženie možno od daňového subjektu spravodlivo požadovať. Dôkazné bremeno o opaku znáša správca dane. Aj správca dane musí svoje pochybnosti o správnosti dokladov predložených daňovým subjektom podložiť relevantnými dôkazmi tak, aby tieto pochybnosti mohli byť považované za dôvodné. V tejto súvislosti poukázal na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn.

5Asf/131/2004 zo dňa 25.03.2005.

Pre unesenie dôkazného bremena je daňový subjekt povinný predložiť správcovi dane najmä faktúru, ktorou bola fakturovaná príslušná cena za dodanú službu (tak ako to vyplýva priamo z § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z.). V tejto súvislosti možno súhlasiť s tvrdením žalovaného, že samotným predložením faktúry a účtovných dokladov ešte nie je vyčerpané dôkazné bremeno daňového subjektu, keďže faktúra a účtovné doklady predstavujú len formálne doklady o vykonaní predmetného obchodu, pričom nepreukazujú jeho skutočnú realizáciu. Realizáciu zdaniteľného obchodu (dodania služby) je tak daňový subjekt v rámci svojho dôkazného bremena povinný preukázať aj inými bežnými dokladmi používanými v obchodnom styku, ktoré preukazujú uskutočnenie predmetného obchodu, a ktorých predloženie môže správca dane od daňového subjektu oprávnene požadovať. Takýmito dokladmi sú podľa žalobcu najmä zmluvy (ak boli písomné), dodacie listy, výkazy uskutočnených prác, interná evidencia a pod. - t.j. doklady, ktorých evidenciu a archiváciu možno spravodlivo požadovať od každého zodpovedného podnikateľského subjektu. Predložením predmetných bežných dokladov, z ktorých vyplýva uskutočnenie dodania služby tak, ako to daňový subjekt deklaruje v príslušných účtovných dokladoch, je podľa žalobcu dôkazná povinnosť daňového subjektu v zásade vyčerpaná. V danom prípade žalobca predložil správcovi dane ako dôkazy o skutočnom dodaní predmetných prác od podnikateľa - B. príslušné faktúry (čím splnil podmienku v zmysle ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z.) a ako aj bežné doklady používané v obchodnom styku, ktoré preukazujú uskutočnenie predmetného obchodu, a to konkrétne príslušné potvrdené súpisy vykonaných prác. Zároveň žalobca predložil správcovi dane aj príslušné doklady o úhrade predmetných faktúr.

Pochybnosť, či predmetné stavebné práce dodal žalovanému skutočne p. B. pritom podľa prvostupňového súdu vyplynula z nasledovných skutočností:

- a) za základ všetkých pochybností súd označil to, že žalobca dodal svojim odberateľom predmetné stavebné práce ešte skôr ako mu ich poskytol a fakturoval jeho dodávateľ - B.,
- b) pri porovnaní faktúr č. 26//2013, 29//2013 a 30//2013 predložených žalobcom a rovnakých faktúr neskôr predložených p. B. v inom daňovom konaní vyplynul rozpor medzi predmetom fakturácie, keď na faktúrach predložených p. B. bol uvedený iný predmet fakturácie ako na faktúrach skôr predložených zo strany žalobcu,
- c) súd považoval doklady žalobcu o úhrade predmetných faktúr od p. B. za fiktívne,
- d) výpovede p. B. boli vo viacerých otázkach rozporné a nejasné, v dôsledku čoho súd vyhodnotil výpoveď p. V. ako nehodnovernú,
- e) z výpovede konateľov a zamestnancov žalobcu, ako aj zamestnancov odberateľa žalobcu - spoločnosti ARPROG, a.s. vyplynuli nezrovnalosti ohľadom otázky, kto predmetné stavebné práce v relevantnom čase koordinoval.

Podľa názoru žalobcu však ani jedna z vyššie uvedených skutočností relevantným spôsobom nevyvracia žalobcom preukázanú skutočnosť, že predmetné práce žalobcovi dodal p. B.. Naopak, žalobca poukázal na to, že vykonané dokazovanie jednoznačne potvrdilo, že dodávateľom uvedených prác bol skutočne B..

Žalobca k bodu a) uviedol, že všetky služby fakturované faktúrami č. 25//2013, 26//2013, 29//2013 a 30//2013 boli pre žalobcu zo strany p. B. uskutočnené v období júl, september a október 2013 tak, ako to vyplýva zo všetkých žalobcom predložených dôkazov. Žalobca tak predmetné služby dodané od p. V. spolu s ďalšími prácami na uvedených stavbách fakturoval svojim odberateľom správne, v zákonnej lehote po ich dodaní. Skutočnosť, že p. B. si nesplnil svoju povinnosť a v rozpore s daňovými predpismi fakturoval odplatu za žalobcovi dodané služby až neskôr po ich dodaní, nemôže byť akýmkoľvek spôsobom pričítaná na ťarchu žalobcu. Ak mal správca dane pochybnosť o tom, v akom období boli predmetné stavby (vrátane fakturovaných výkopových prác) skutočne realizované, mohol si túto skutočnosť kedykoľvek preveriť u veľkého množstva subjektov, na základe čoho by musel dospieť k jednoznačnému záveru o tom, že predmetné výkopové práce boli vykonané v období júl, september a október 2013 tak, ako to uviedol (a fakturoval) žalobca.

K bodu b) žalobca uviedol, že správcovi dane predložil faktúry č. 26//2013, 29//2013 a 30//2013 s predmetom fakturovaného plnenia, ktorý v plnom rozsahu zodpovedal doloženým výkazom vykonaných prác p. V. na výstavbe kanalizačných sietí v obciach Čachtice, Švábovce, Kostofany nad Hornádom a Podhorany. Správnosť všetkých žalobcom predložených faktúr č. 26//2013, 29//2013 a 30//2013 bola potvrdená pečiatkou a podpisom p. V. a žalobca preto nemal žiadnu pochybnosť o tom, že vystavené a doručené faktúry od p. V. sú správne. Podľa názoru žalobcu p. V. predmetné faktúry dodatočne pozmenil.

K bodu c) žalobca uviedol, že záver o fiktívnosti predložených dokladov je podľa neho neodôvodnený a arbitrárny. Žalobca nemôže zodpovedať za prípadné nedostatky v účtovnej evidencii svojich dodávateľov, o ktorých existencii nemal a ani nemohol mať vedomosť, a na ktorých existenciu nemal žiadny vplyv. Žalobca poukázal na to, že predmetnú pôžičku na základe Zmluvy o pôžičke zo dňa 17.12.2012 p. B. skutočne poskytol. Túto skutočnosť preukazuje už samotná Zmluva o pôžičke, v ktorej p. V. prijatie predmetnej pôžičky svojím podpisom výslovne potvrdil (v zmluve sa konštatuje, že podpisom dlžník potvrdzuje prevzatie pôžičky). Žalobca v tejto súvislosti predložil čestné vyhlásenia p. P. B. a p. Ing. P. M., ktorí boli obaja osobne prítomní pri poskytnutí predmetnej pôžičky p. V..

K bodu d) žalobca uviedol, že p. B. vo všetkých svojich výpovediach výslovne potvrdil, že fakturované stavebné práce žalobcovi dodal tak, ako je uvedené na faktúrach a príslušných výkazoch prác. Spornosť ohľadom obsahu jednotlivých výpovedí p. V. sa týkala výlučne len okolností, za akých boli predmetné služby poskytnuté, a to jednak subdodávateľov p. V., ktorí predmetné výkopové práce fakticky realizovali, ako aj materiálu použitého pri prácach a preberania predmetných prác. Žalobca v tejto súvislosti poukázal na skutočnosť, že správca dane nevypočul ani jedného z označených subdodávateľov p. V., a to napriek tomu, že otázku subdodávateľov p. V. považoval za spornú a označil ju za jeden z dôvodov, pre ktorý existuje pochybnosť o skutočnom dodaní predmetných služieb. Žalobca tiež poukázal na skutočnosti týkajúce sa otázok použitého materiálu na predmetných stavbách a otázok preberania vykonaných prác. Spochybnil tiež dôveryhodnosť p. V. v súvislosti s tým, že keď podával svedecké výpovede, jeho rozumové schopnosti mu nemuseli umožňovať riadne pochopiť význam kladených otázok.

K bodu e) žalobca uviedol, že skutočnosť, že sa vypočutí svedkovia jednoznačne nezhodli na tom, kto podľa ich názoru koordinoval práce na predmetnej stavbe v žiadnom prípade nemôže predstavovať dôkaz o tom, že predmetné práce neboli p. V. dodané. Podstatnou skutočnosťou však je, že všetky vypočutí svedkovia výslovne potvrdili, že výkopové práce dodal na predmetné stavby p. V. prostredníctvom ním zabezpečených osôb (subdodávateľov). V tejto súvislosti žalobca predložil ďalšie čestné vyhlásenia.

Žalobca poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3SŽf/1/2011 zo dňa 15.03.2011, kde sa Najvyšší súd SR zaoberal podobnou otázkou. Taktiež uviedol, že nemá akýkoľvek motív na to, aby správcovi dane uvádzal fiktívnych dodávateľov predmetných služieb. Namietal aj nezákonnosť napadnutých administratívnych rozhodnutí z dôvodu, že ich podkladom sú nezákonne získané dôkazy, ktoré nemohli byť v daňovom konaní použité, ide o nezákonne získané svedecké výpovede starostov dotknutých obcí. V súvislosti s použitím nezákonne získanej svedeckej výpovede žalobca poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6SŽf/28/2011, 6SŽf/33/2012, 6SŽf/32/2012, 6SŽf/34/2012 zo dňa 20.06.2012 a 8SŽf/13/2013.

III.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu navrhol, aby Najvyšší súd SR napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil. V dôvodoch vyjadrenia k námietke týkajúcej sa rozloženia dôkazného bremena poukázal na rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 401/09-17, v ktorom ústavný súd judikoval, že platiteľ má v daňovom konaní dve základné povinnosti - povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Žalovaný v tejto súvislosti poukázal aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4SŽf/30/2014 zo dňa 17.02.2015. Žalovaný spochybnil tvrdenia žalobcu týkajúce sa osoby p. V. a vyhodnotil ich ako účelové.

K predloženým čestným vyhláseniam žalovaný uviedol, že tieto boli predložené až ako prílohy k odvolaniu voči rozsudku krajského súdu a poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/40/2011 zo dňa 18.04.2012, v zmysle ktorého čestné vyhlásenia predložené v daňovom konaní nemožno považovať za dôkaz.

Žalovaný uviedol, že vykonaným dokazovaním správcu dane bolo preukázané, že dodávka služieb (prác) dodávateľom (B.) žalobcovi nenapĺňa skutkový stav skutočného obsahu právneho úkonu podľa § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. v nadväznosti na vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z., daň uvedená na faktúrach č. 25//2013, č. 26//2013, č. 29//2013, č. 30//2013 od dodávateľa žalobcu B. sa stala splatnou iba z titulu jej uvedenia na daňovom doklade - faktúre (viď § 69 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z.), nie však z titulu skutočného dodania služieb (prác) definovaného v § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. Žalobca uplatnením práva na odpočítanie z takto formálne vystavených faktúr získal daňovú výhodu, nakoľko takto splatná daň z hľadiska uplatnenia práva na odpočítanie dane u žalobcu nie je pri samotnom právnom úkone hmotno-právneho predpisu (zákona č. 222/2004 Z.z.) použiteľná. Právo odpočítať daň z tovaru a služby má platiteľ jedine v prípade, keď pri tomto tovare alebo službe vznikne daňová povinnosť (§ 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z.).

K otázkam týkajúcim sa nezákonnosti svedeckých výpovedí starostov obcí žalovaný zotrval na podanom stanovisku k žalobe a zopakoval, že správca dane informáciu, poskytnutú dodávateľom žalobcu B., o uskutočňovaní stavebných prác miestnymi obyvateľmi obcí Kostofany nad Hornádom, Švábovce a Čachtice, v ktorých boli predmetné práce uskutočňované, telefonicky overil u starostov uvedených obcí, o čom spísal úradné záznamy zo dňa 09.06.2014 č. 9311401/5/2618617/2014, č. 9311401/5/2618634/2014 a č. 931140115/2618653/2014. Správca dane pri overovaní informácie nevyužil inštitút svedeckej výpovede v zmysle § 25 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z., a teda nemal povinnosť upovedomiť žalobcu o vypočutí svedkov, umožniť mu účasť na vypočutí svedkov a klásť svedkom otázky.

IV.

Žalobca v doplnení odvolania poukázal na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie a Najvyššieho súdu SR vo vzťahu k zásade eurokonformného výkladu. Uviedol, že z administratívneho spisu, ako aj zo záverov a odôvodnení administratívnych orgánov (príslušného daňového úradu aj žalovaného) je zrejmé, že správca dane ani žalovaný nespĺnili dôkaznú povinnosť objektívne preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je, resp. by mohlo byť súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru - teda neboli oprávnení zamietnuť žalobcovi právo na odpočítanie dane. Nezákonnosti na strane subdodávateľa p. V. nesprávne interpretujú ako spochybnenie dodania plnenia s dôsledkom údajného neunesenia dôkazného bremena žalobcom v daňovom konaní, a to napriek tomu, že fyzická existencia plnenia sa považuje za preukázanú (čo sa konštatuje v súvisiacich daňových rozhodnutiach i v napadnutom rozsudku) a že žalobca má riadnu faktúru s podrobným označením plnenia.

Z obsahu administratívneho spisu je podľa žalobcu nesporné, že správca dane ani žalovaný nespochybňujú existenciu súvisiacich dodaných služieb, resp. nespochybňujú vykonanie prác, ku ktorým sa viažu daňové nároky žalobcu. Správca dane a žalovaný spochybňujú len skutočnosť, že súvisiace služby dodal žalobcovi p. V., a to s ohľadom na preverovanie u p. V. Pri každej súvisiacej faktúre sa nachádza podrobný súpis dodaných služieb, teda nejde o situáciu, že by žalobca disponoval iba faktúrou so všeobecným opisom zdaniteľného plnenia ktoré by bolo nepreskúmateľné. V tejto súvislosti poukázal aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19.08.2010. Záverom predložil aj čestné vyhlásenie p. V..

V.

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.).

Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní postupoval v zmysle ust. § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok), účinného od 01.07.2016, podľa ktorého sa odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona dokončia podľa doterajších predpisov, t.j. podľa zákona č. 99/1963 Zb., Občiansky súdny poriadok (O.s.p.).

Predmetom súdneho prieskumu je rozhodnutie žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane o určení rozdielu DPH za zdaňovacie obdobie december 2013 vo výške 150.952,72 € a znížení nadmerného odpočtu na DPH za zdaňovacie obdobie december 2013 zo sumy 248.132,63 € na sumu 97.179,91 €. Najvyšší súd SR vychádzal zo skutkového stavu tak, ako ho popísal v odôvodnení rozsudku krajský súd a ako vyplynul z administratívneho spisu, preto pre účastníkov konania známe fakty a skutočnosti nebude nadbytočne opakovať a len na doplnenie v stručnosti z neho vyberá nasledovné.

Žalobca si uplatnil právo na odpočet DPH v celkovej výške 150.952,72 € z faktúr prijatých od dodávateľa B.. Išlo o faktúru číslo 25//2013 zo dňa 5.11.2013 s dátumom dodania stavebných prác dňa 4.11.2013 znejúcu na sumu 160.753,50 € a fakturovanou DPH 32.150,70 €, faktúru číslo 26//2013 zo dňa 3.12.2013 s dátumom dodania stavebných prác dňa 16.12.2013 znejúcu na sumu 263.260,13 € a fakturovanou DPH 52.652,02 €, faktúru číslo 29//2013 zo dňa 17.12.2013 s dátumom dodania stavebných prác dňa 16.12.2013 znejúcu na sumu 172.800 € a fakturovanou DPH 34.560 € a faktúru číslo 30//2013 zo dňa 20.12.2013 s dátumom dodania stavebných prác dňa 19.12.2013 znejúcu na sumu 157.950 € a fakturovanou DPH 31.590 €.

Dodané stavebné práce následne žalobca fakturoval svojim odberateľom, spoločnosti ARPROG, akciová spoločnosť Poprad, Vodovody a kanalizácie, s.r.o. so sídlom v Rudňanoch a COMBIN Banská Bystrica, s.r.o. s dátumom zdaniteľného plnenia, resp. vzniku daňovej povinnosti v období jún, júl, september a október 2013.

Za účelom preverenia zdaniteľných obchodov bol vo veci viackrát vypočutý p. B., ktorý vo svojich výpovediach na jednej strane potvrdil uskutočnenie dodania stavebných prác žalobcovi, avšak v otázkach realizácie týchto prác si viackrát odporoval. Potvrdil uskutočnenie stavebných prác v období od októbra do decembra 2013. Uviedol tiež, že jedna faktúra bola uhradená v decembri 2013 a ostatné v roku 2014. Pán V. nevedel uviesť meno osoby, ktorej odovzdával práce, nevedel uviesť kde presne sa nachádzali dotknuté východoslovenské obce, nevedel uviesť ako a s kým sa tam prepravoval. Pri ďalšej výpovedi však uviedol, že na stavbách na východnom Slovensku nebol ani raz.

Z dokladov predložených konateľkou žalobcu ako sú bankové výpisy z Prima banky z obdobia od 9.1.2014 až 10.1.2014, oznámenie o vykonaní zápočtu zo dňa 31.12.2013, zmluva o postúpení pohľadávky zo dňa 31.12.2013, oznámenie postupcu o postúpení pohľadávky, zmluva o pôžičke zo dňa 17.12.2012 vyplynulo, že faktúry č. 26//2013, č. 29//2013 a č. 30//2013 boli platiteľom uhradené bezhotovostne dňa 09.01.2014, avšak len vo výške dane z pridanej hodnoty uvedenej na jednotlivých faktúrach. Zostávajúca časť fakturovaných súm zodpovedajúca celkovej výške základu dane bez dane z pridanej hodnoty (594 010,10 €) mala byť podľa predložených dokladov uhradená vzájomným započítaním pohľadávok a záväzkov ku dňu 31.12.2013 (List zo dňa 31.12.2013). Vzájomnému započítaniu pohľadávok a záväzkov predchádzala Zmluva o pôžičke zo dňa 17.12.2012 uzatvorená medzi veriteľmi Ing. Editou Jarošovou a Ing. Ivanom Jarošom a dlžníkom B., predmetom ktorej bolo poskytnutie finančnej čiastky vo výške 600 000,00 eur pre prevádzkové účely B. a Zmluva o postúpení pohľadávky zo dňa 31.12.2013 uzatvorená medzi postupcom Ing. Ivanom Jarošom a Ing. Editou Jarošovou a postupníkom - žalobcom, ktorou bola vyššie uvedená pôžička splatná 31.12.2013 postúpená v prospech žalobcu. Podľa daňového priznania svedka B. k dani z príjmov fyzickej osoby za

zdaňovacie obdobie roka 2012 tento neevidoval záväzok zo zmluvy o pôžičke zo dňa 17.12.2012.

Zo svedeckých výpovedí B. a konateľov Ing. Ivana Jaroša a Ing. Edity Jarošovej vykonaných dňa 24.9.2014 v inej daňovej veci daňového subjektu ARPROG, a.s. a ktoré sa týkali stavieb v obciach Podhorany a Kostolány nad Hornádom bolo zistené, že B. v roku 2013 nemal žiadnych zamestnancov a nevlastnil žiaden majetok. Práce na stavbách kanalizačných sietí v obciach Podhorany a Kostolány nad Hornádom realizoval cez neuvedených subdodávateľov a ich výkon kontrolovali a práce preberali zamestnanci žalobcu, ktorých nevedel označiť. Nevedel uviesť ani nemá osôb, ktoré na predmetných stavbách vykonávali stavebný dozor a funkcie stavbyvedúcich. Na zákazkách vykonával drobné stavebné práce s použitím drobných mechanizmov ako sú šramačka, rezačka, lopaty a rýle. Stavebný materiál nakupoval žalobca. Nákup materiálu mal na starosti žalobca. Svedok Ing. Jaroš a svedkyňa Ing. Jarošová vypovedali, že stavebné práce na stavbách v Kostolánach nad Hornádom a v Podhoranoch vykonal B.. Ako stavbyvedúci pôsobili na stavbách p. X. a p. K.. Stavebné práce koordinoval p. M. a kontroloval p. Ing. Y.. Materiál na stavby nakupovala spoločnosť ARPROG, a.s.

Riaditeľ žalobcu, Ing. P. M. dňa 27.10.2014 ako svedok vypovedal, že práce na stavbách kanalizačných sietí v obciach Kostolány nad Hornádom a Podhorany sa realizovali cez B., kto ich ale v skutočnosti realizoval nevedel. Jeho úlohou bolo odsúhlasovať súpis prác pre fakturáciu odberateľovi spoločnosti ARPROG, a.s., ktorá vykonané práce koordinovala a preberala.

Cestou dožiadania boli dňa 10.11.2014 vypočítaní zamestnanci spoločnosti ARPROG, a.s., Q. X. ako stavbyvedúci na stavbe v Podhoranoch a W. K. ako stavbyvedúci na diele v Kostolánach nad Hornádom, vrátane zástupcu spoločnosti ARPROG, a.s., Ing. J. Y.. Ani jeden zo svedkov nevedel uviesť, kto fyzicky vykonával stavebné práce za žalobcu. Podľa ich vyjadrení materiál na stavby zabezpečovala spoločnosť ARPROG, a.s., ktorej zamestnanci viedli stavebné denníky. Práce zadávalo a preberalo vedenie firmy, p. Y..

Z porovnania sporných faktúr predložených tak žalobcom, ako aj B. je zrejmý rozdiel v predmete fakturácie. Na faktúre číslo 26//2013 z celkovej hodnoty 263.260,10 € bez DPH je čiastka 241.582,60 € fakturovaná za Stokovú sieť Čachtice, pričom na faktúre predloženej platiteľom je táto čiastka fakturovaná za kanalizačné prípojky Švábovce, kanalizačné prípojky v časti Baňa a kanalizačný zberač Švábovce, Banská kolónia Hôrka. Faktúrou č. 29/2013 v celkovej hodnote 172 800,00 € bez DPH sú vyfakturované vykonané práce na stavbe BILLA Nobelovo, BILLA Nitra, pričom na faktúre, predloženej platiteľom je v tej istej hodnote vyfakturovaná Kanalizačná sieť Kostolány nad Hornádom a Kanalizačný zberač Švábovce - Hôrka. Faktúrou č. 30//2013 v celkovej hodnote 157 950,- € bez DPH sú vyfakturované práce na stavbe LIDL Trnava, LIDL Dubnica n. V., LIDL Partizánske, Technotour Stará Turá, pričom na faktúre predloženej platiteľom sú v tej istej hodnote vyfakturované práce na stavbách Obec Podhorany vodovod a Kanalizácia Švábovce.

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 zákona č. 222/2004 Z.z. Platiteľ môže odpočítať 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 odpočítať daň, ak je daň

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v

daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Vo vzťahu k namietanému vyhodnoteniu zisteného skutkového stavu a k námietke neprimeraného prenosu dôkazného bremena na žalobcu odvolací súd uvádza, 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 (keďže to zákon neustanovuje), ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužitelnosti požaduje, 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, tovar, príp. služba reálne dodaná (§ 8, § 9 zákona č. 222/2004 Z.z.), a to práve osobou ako platiteľom DPH uvedenou na faktúre, ktorá si zároveň voči odberateľovi uplatňuje DPH.

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“.

Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane (§ 44 ods. 1 zákona č. 563/2009 Zb.). Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z.), ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie.

Argumentačne si aj tu odvolací súd pomôže judikatúrou Súdneho dvora a jeho právnymi závermi uvedenými v rozsudku z 21.06.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, v ktorom uviedol, že je potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112 (pozri najmä rozsudky Halifax zo 7. decembra 2010, R, C-285/09, bod 36, ako aj z 27. októbra 2011 Tanoarch, C-504/10, bod 50). V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať noriem práva Únie (pozri najmä rozsudok z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, Zb.s.I-1599, bod 32; Halifax a i., ako aj Kittel a Recolta Recycling, bod 54). Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne okolnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne (pozri v tomto zmysle rozsudky Fini H, body 33 a 34; Kittel a Recolta Recycling, ako aj z 29. marca 2012, Véleclair, C-414/10, bod 32).

Taktiež Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, rozsudky ESD vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). Určenie opatrení, ktoré

možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében kft, a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11). (bližšie v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn. 4Sžf/32/2012 zo dňa 27.11.2012).

Žalobca v podanom odvolaní namietal, že správca dane si mohol preveriť u kohokoľvek, kedy boli vykonané výkopové práce. Predmetné výkopové práce však mali byť dodané od p. V., pričom on tieto fakturoval neskôr, ako boli tieto zo strany žalobcu dodané jeho odberateľom. Ide o významný rozpor v tvrdeniach žalobcu, preto správca dane pokračoval v preverovaní ďalej. Tvrdenie o dodatočnom pozmenení faktúr zo strany p. V. aj čo sa týka predmetu fakturačného plnenia možno vyhodnotiť ako účelové. Vykonanie stavebných prác na jednej strane bolo potvrdené zo strany p. V., avšak, keď ich vykonal, musí byť schopný uviesť aj spôsob, ako ich vykonal, aby tak preukázal dôveryhodnosť svojej výpovede. Preto nestačí len samotné potvrdenie vykonania stavebných prác, tak ako to uviedol žalobca v podanom odvolaní.

Taktiež sa v priebehu konania vyskytli rozpory ohľadom pôžičky pre p. V.. Na jednej strane konateľka žalobcu Ing. Edita Jarošová v priebehu administratívneho konania uviedla, že predmetom pôžičky bolo poskytnutie finančnej čiastky vo výške 600.000,- € na prevádzkové účely B.. Na druhej strane v podanom odvolaní žalobca uviedol, že táto pôžička nebola účelovo viazaná. Aj samotný žalobca si tak odporuje vo svojich výpovediach a nielen p. V.. Žalobca v podanom odvolaní uviedol, že odplata za vykonané stavebné práce bola už žalobcovi poskytnutá vo forme pôžičky, a preto nemal p. V. záujem na včasnom vystavení faktúr. Pán V. však vo svojich výpovediach neuviedol, že úhrada predmetných faktúr bola vysporiadaná zápočtom na základe Zmluvy o pôžičke. Spochybňovanie rozumových schopností p. V. v odvolacom konaní zo strany žalobcu považuje Najvyšší súd SR za účelové a tejto obrane žalobcu taktiež nemožno priznať úspech.

K predloženým čestným vyhláseniam Najvyšší súd SR poukazuje na svoje skoršie rozhodnutie sp. zn. 2Sžf/40/2011 zo dňa 18.04.2012, v zmysle ktorého čestné vyhlásenia v daňovom konaní nemožno považovať za dôkaz.

Ohľadom zákonnosti vykonania dôkazných prostriedkov výsluchom starostov dotknutých obcí sa Najvyšší súd SR stotožnil so záverom krajského súdu, že ak má konkrétna osoba odlišná od účastníka správneho konania reprodukovať informácie dôležité pre rozhodovanie vo veci, ktoré získala vlastným zmyslovým vnímaním, je potrebné takéto poznatky obstarat' jediným zákonným spôsobom, a to osobným výsluchom svedka, o ktorom mieste a termíne konania musia byť účastníci správneho konania, resp. ich zástupcovia vopred správnym orgánom upovedomení. Výsluchy starostov obcí tak nemožno považovať za zákonne získané dôkazy. V predmetnom konaní však bolo vykonaných dostatok iných dôkazov, na ktorých základe mohlo byť rozhodnuté. Uvedené výsluchy starostov neboli kľúčovými dôkazmi pre rozhodnutie vo veci a aj bez nich je skutkový stav, tak ako ho zistil správca dane a žalovaný, dostatočne preukázaný.

V konaní neboli taktiež naplnené skutočnosti pre presun dôkazného bremena na správcu dane v zmysle výkladových princípov z rozsudku najvyššieho súdu vo veci Iron Club sp. zn. 3Sžf/1/2011 ASPI JUD 65295 SK. Presun dôkazného bremena na správcu dane v judikovanom prípade sa týkal dodania tovaru, kedy daňový subjekt fyzicky disponoval tovarom aj faktúrami. Prenos dôkazného bremena v zmysle rozsudku 3Sžf/1/2011 nemožno aplikovať na daný prípad žalobcu.

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).

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. Z týchto podstatných dôvodov odvolací súd napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 vety druhej O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho 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.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.