

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžf/56/2016
Identifikačné číslo spisu: 4015200413
Dátum vydania rozhodnutia: 24.01.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:4015200413.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a z členov senátu JUDr. Sone Langovej a JUDr. Moniky Válašikovej PhD. v právnej veci žalobcu: B&B TEAM, s.r.o., Továrenská 10 (predtým Nánanská 107), Štúrovo, IČO: 36 567 728, zastúpeného: Advokátska spoločnosť, s.r.o., so sídlom Podzámska 32, Nové Zámky, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100305/133210/2015/5056 zo dňa 26.03.2015, v konaní o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 15S/12/2015-46 zo dňa 5. apríla 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 15S/12/2015-46 zo dňa 5. apríla 2016 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

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100305/133210/2015/5056 zo dňa 26.03.2015, ako i prvostupňového rozhodnutia Daňového úradu Trnava č. 9201402/5/5398875/2014 zo dňa 05.01.2015, ktorým správca dane žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej len DPH) za zdaňovacie obdobie august 2012 a bol mu určený rozdiel DPH v sume 4.250,67 €.

Správca dane neuznal žalobcovi nárok na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa Tonezza s.r.o., týkajúcich sa nákupu pneumatík.

Krajský súd v Nitre v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že žalobca v priebehu daňovej kontroly

predložil správcovi dane faktúru č. 2012187 zo dňa 15. 08. 2012, vystavenú dodávateľom Tonezza s.r.o., ktorý mu mal dodať 20 kusov pneumatík zn. Michelin XTE 3 385/65 R 22,5 v sume 14.580 € (12.150 € + 20% DPH vo výške 2.430 €) a faktúru č. 2012195 zo dňa 23. 08. 2012 vystavenú tým istým dodávateľom za dodávku 10 kusov pneumatík zn. Michelin XZA2 315/60 R 22,5 a 6 kusov pneumatík zn. Michelin SP252 435/50 v R 19,5, v celkovej sume 10.924 € (9.103,33 € + 20% DPH vo výške 1.820,67 €). Obidve faktúry boli opatrené pečiatkou deklarovaného dodávateľa a podpisom konateľky spoločnosti.

Správca dane vykonal preverenie dodávateľa prostredníctvom príslušného správcu dane. V danom prípade sa nepodarilo preveriť dodanie tovaru uvedeným dodávateľom, ktorý je v mieste uvedeného sídla neznámy, konateľka zásielku správcu dane neprevzala. Vykonaným šetrením v evidencii obyvateľov Slovenskej republiky bolo zistené, že rodné číslo konateľky Márie Radovicovej v databáze neexistuje, takáto osoba sa nenachádza v evidencii cudzincov s povoleným pobytom na území Slovenskej republiky, jedná sa pravdepodobne o osobu s trvalým pobytom v Chorvátsku. Dodávateľ žalobcu nebol registrovaný na daň zo závislej činnosti, nemá zamestnancov. Žalobca na preukázanie svojho nároku predložil správcovi dane doklady dodávateľa, ktoré získal z registrového súdu.

Dňa 04. 12. 2014 bol spísaný protokol o výsledkoch daňovej kontroly, z ktorého vyplýva, že za zdaňovacie obdobie august 2012 podal žalobca dodatočné daňové priznanie dňa 25. 03. 2013, v ktorom si uplatnil nadmerný odpočet 2.714, 65 €, pričom po daňovej kontrole bola zistená suma DPH vo výške 1.536,02 €, čo predstavuje celkový rozdiel 4.250,67 €. Podľa správcu dane sa obchodná transakcia deklarovaná na uvedených dodávateľských faktúrach za dané zdaňovacie obdobie neuskutočnila tak, ako bolo deklarované a žalobcovi bol určený rozdiel odpočtu dane v sume 4.250,67 €.

Vzhľadom na výsledky dokazovania správcu dane dospel súd k záveru, že žalobcovi z uvedených dodávok nevznikla daňová povinnosť na DPH, a preto mu nemohlo vzniknúť ani právo na odpočítanie uvedenej dane. Poukázal na právne názory uvedené v rozsudkoch Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/63/2011 a 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 23. 02. 2011, v konaní pod sp. zn. III. ÚS 78/2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, ktorý si uplatnil nárok na odpočet DPH, a preto je jeho povinnosťou preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne.

Podľa názoru súdu, žalobca v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania okrem formálnych dokladov žiadnym iným spôsobom nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany deklarovaného dodávateľa ako základnej podmienky pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť a že tovar bol reálne dodaný dodávateľom uvedeným na faktúre. Žalobca žiadnym spôsobom neidentifikoval osobu, ktorá mu tovar dodala, neuviedol ani okolnosti dodania tovaru, informácie týkajúce sa obchodného partnera si dostatočne neoveril, čo v kontexte zistených skutočností vzbudzuje dôvodné pochybnosti, či mu tovar dodal ním tvrdený dodávateľ - platiteľ DPH a či faktúry, pri ktorých si uplatnil odpočítanie DPH, boli vystavené platiteľom tejto dane.

Podľa názoru krajského súdu, žalovaný svoje rozhodnutie dostatočne odôvodnil, vysporiadal sa so všetkými rozhodujúcimi námietkami žalobcu, pričom zistený skutkový stav vychádzal nielen z daňových dokladov ale aj z vykonaných zistení.

Vo vzťahu k rozhodnutiam Súdneho dvora Európskej únie, a rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ktoré žalobca špecifikoval krajský súd uviedol, že závery v nich prijaté nie sú na danú vec aplikovateľné. Uvedené rozhodnutia predpokladajú, že platiteľ v reťazci dodávok nevedel a ani vedieť nemohol o podvodnej povahe plnenia jednotlivých článkov obchodného reťazca, pričom v tomto prípade žalobca nebol súčasťou obchodného reťazca.

O trovách konania rozhodol Krajský súd v Nitre podľa § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p.

II.

Voči rozsudku Krajského súdu v Nitre podal žalobca v zákonom určenej lehote odvolanie, v ktorom uviedol, že sa nestotožňuje z jeho rozsudkom.

Podľa jeho názoru, z vykonaného dokazovania nevyplýva, že by nedošlo k dodaniu tovaru a záver žalovaného sa zakladá len na všeobecných poznatkoch o osobe konateľa dodávateľa. Rozhodnutie žalovaného považuje za nepresvedčivé a nepreskúmateľné. V danom prípade dodávateľ žalobcu zrejme neplní svoje daňové povinnosti, so správcou dane nespôsobuje a konateľom je osoba s nepravdivými osobnými údajmi. Žiadna z týchto skutočností však nie je priamym dôkazom toho, že táto spoločnosť neposkytla žalobcovi v zdaňovacom období plnenie, že žalobca plnenie neprevzal a nezaplatil daň. Z vykonaného dokazovania nevyplýva ani to, že by uvedená spoločnosť javila znaky nedôveryhodného obchodného partnera už v čase zrealizovania obchodu, od ktorého uplynula značná doba. Na ťarchu žalobcu žalovaný kládol nepreukázanie reálneho dodania tovaru a služby spočívajúcej vo forme čistenia interiéru, čo nie je možné po viac ako dvoch rokoch preukázať a takisto ani nakúpené pneumatiky, ktoré sú spotrebným materiálom. Obchodného partnera žalobca v minulosti niekoľkokrát využil a o jeho nepoctivosti nemal až do zistení správcu dane vedomosť.

Žalobcovi nie je zrejmé, akým spôsobom by mohol svoj nárok preukázať alebo akým spôsobom mohol v čase nákupu tovaru a dodania služby vytykané skutočnosti o obchodnom partnerovi zistiť, čo konkrétne mal vykonať na to, aby vzniknutej situácii zabránil. Správcovi dane sa až z registra obyvateľov podarilo zistiť nesúlad osobných údajov konateľky dodávateľskej spoločnosti, pričom takéto šetrenie nie je možné pri bežných obchodných transakciách požadovať.

Žalobca uviedol, že v priebehu daňovej kontroly informoval správcu dane, že môže predložiť dôkaz formou výpovedí svedkov, ktorí priamo prijali tovar od zástupcu predmetnej spoločnosti, pričom tovar bol ku dňu vykonania kontroly spotrebovaný. Navrhovaný dôkaz správca dane nevykonal a konal tak v rozpore s ustanovením § 24 ods. 2 daňového poriadku. Žalobcovi sa podarilo zistiť, že za spoločnosť Tonezza s.r.o. s ním konal L. V. Poukázal aj na nesúlad rodného čísla konateľky dodávateľskej spoločnosti, ktoré preveroval správca dane, ktoré nie je zhodné s rodným číslom, ktoré vyplýva z dokladov zo zbierky listín. Informácie správcu dane o nestotožnení osoby preto nie sú správne.

Podľa názoru žalobcu, on si svoje povinnosti vyplývajúce z jeho dôkazného bremena splnil predložením prvotných dokladov a evidencií. Uvedeným spôsobom naplnil podstatu ustanovenia § 49 ods. 2 zákona číslo 222/2004 Z.z. o DPH v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH). Žalovaný pri spochybnení plnenia vychádzal len z okolnosti, že dodávateľ dodanie tovaru nepotvrdil. Z poštovej zásielky vyplýva, že výzvy správcu dane si konateľka nevyzdvihla v odbernej lehote, čo znamená, že sa nejedná o neznámeho adresáta.

Žalobca považuje rozhodnutie prvostupňového súdu za nesprávne z dôvodu že je zaťažený neprímeraným dôkazným bremenom, ktoré nevie uniesť ani pri vynaložení značného úsilia. Žalobca nemôže niesť zodpovednosť za konanie tretej osoby, pričom je nad všetky pochybnosti zrejmé, že jediným dôvodom spochybnenia nároku žalobcu na odpočet DPH je skutočnosť, že sa správcovi dane nepodarilo skontaktovať s dodávateľom.

Na základe uvedených dôvodov žiadal Najvyšší súd Slovenskej republiky, aby rozsudok Krajského súdu v Nitre zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trnava a vec mu vráti na ďalšie konanie. Žalobca si zároveň uplatnil náhradu trov konania.

III.

Žalovaný vo svojom vyjadrení k odvolaniu zo dňa 07. 11. 2016 uviedol, že žalobca v odvolaní voči rozsudku krajského súdu, ako aj voči rozhodnutiu správcu dane a v žalobe namietal, že jediným dôvodom, pre ktorý žalovaný spochybňuje nárok žalobcu na odpočet DPH je skutočnosť, že sa správcovi dane nepodarilo skontaktovať s dodávateľom tovaru. S touto námietkou sa daňové orgány aj

súd dostatočne vysporiadali.

V konaní bola spochybnená skutočná realizácia zdaniteľného obchodu na základe viacerých dôkazov, ktoré žalobca predložením relevantných dôkazov neodstránil počas celého prebiehajúceho daňového či súdneho konania.

Pre uplatnenie práva na odpočet DPH je identifikácia dodávateľa veľmi dôležitá, aby daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje vedel bez akýchkoľvek pochybností preukázať, že k uskutočneniu zdaniteľného obchodu došlo tak, ako je deklarované, a že u dodávateľa došlo k vzniku daňovej povinnosti. V danom prípade majú len zúčastnené zmluvné strany vedomosť o tom, ako skutočne transakcia prebehla, a preto je len na nich, aby si pre prípad budúcej kontroly zabezpečili primerané dôkazné prostriedky, na základe ktorých by bolo jednoznačne preukázané, že došlo k splneniu všetkých zákonom stanovených podmienok.

Podľa názoru žalovaného, v zmysle § 441 zákona č. 162/2015 Z.z. nemožno v kasačnej sťažnosti uplatňovať nové skutočnosti a dôkazy. Na základe uvedených dôvodov považoval námietky žalobcu za neopodstatnené a navrhol odvolaciemu súdu, aby rozsudok Krajského súdu v Nitre potvrdil.

IV.

Podľa ust. § 491 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok alebo SSP), účinného od 01.07.2016, právne účinky úkonov, ktoré v konaní nastali predom nadobudnutia účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované. Ak sa tento zákon použije na konania začaté predom nadobudnutia účinnosti tohto zákona, nemožno uplatňovať ustanovenia tohto zákona, ak by boli v neprospech žalobcu, ak je ním fyzická osoba alebo právnická osoba.

Najvyšší súd Slovenskej republiky prihliadol na ust. § 492 ods. 3 SSP, podľa ktorého lehoty na podanie odvolania, ktoré začali plynúť predom nadobudnutia účinnosti tohto zákona, plynú podľa doterajších predpisov a ich právne účinky zostávajú zachované.

V danom prípade lehota na odvolanie začala žalobcovi plynúť dňom 28.06.2016, odvolanie žalobcu voči rozsudku Krajského súdu v Nitre bolo podané dňa 29. 06. 2016 na poštovú prepravu a jeho právne účinky zostali zachované. V prípade postupu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky podľa Správneho súdneho poriadku by toto nebolo na prospech žalobcu (Najvyšší súd Slovenskej republiky od 01.07. 2016 nerozhoduje o odvolaniach proti rozsudkom krajských súdov), preto konal podľa doterajšieho predpisu, zákona č. 99/1963 Zb Občiansky súdny poriadok.

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, napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a konania, ktoré predchádzali ich vydaniu, 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 a ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.) a jednomyselne 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.

Podľa § 219 ods. 2, ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 prvá veta O.s.p.). Preto v správnom súdnictve súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia, t.j. jeho rozsah je obmedzený účelom správneho súdnictva (§ 250i ods. 1 veta druhá O.s.p.). Je to tak preto, že úlohou súdu v správnom súdnictve (prvostupňového ani odvolacieho) nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu dopĺňaním rozsiahleho dokazovania, ale preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy, t.j. preskúmať aj postup, ktorý predchádzal vydaniu týchto rozhodnutí s prihliadnutím na záväznosť zisteného skutkového stavu, ktorý tu bol v čase ich vydania.

Podľa § 2 písm. a) zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej len daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, na účely tohto zákona sa rozumie správou daní postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov.

Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určenie a vyrubenie dane.

Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, 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.

Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.

Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku, správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

Podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku, správca dane po vykonaní daňovej kontroly v rozhodnutí určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

Podľa § 74 ods. 2 Daňového poriadku, odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

Podľa § 74 ods. 4 vety prvej Daňového poriadku, odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí.

Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH v účinnom znení, predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

Podľa ust. § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej vety zákona o DPH v účinnom znení, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

Podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH, základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Do základu dane sa zahŕňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby.

Podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

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.

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

Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka

poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

Odvolačný 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 OSP):

Predmetom odvolacieho konania je preveriť zákonnosť žalobcom namietaného procesného postupu správcu dane pri preverovaní oprávnenosti uplatneného nároku na nadmerný odpočet DPH, resp. určenie daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie august 2012.

Z obsahu administratívneho spisu súd zistil, že žalobca podal dňa 25.03.2013 dodatočné daňové priznanie pre daň z pridanej hodnoty za mesiac august 2012, v ktorom uviedol nadmerný odpočet - 2.714,65 €. Podľa predložených dokladov si v zdaňovacom období august 2012 uplatnil odpočet DPH vo výške 4.250,67 € z dodávateľských faktúr č. 2012187 zo dňa 15. 08. 2012, vystavenej na sumu 14.583 € (z toho 2.430 € DPH), 2012195 zo dňa 23. 08. 2012 vystavenej na sumu 10. 924 euro (z toho 1820,67 euro DPH) za dodávku pneumatík od spoločnosti Tonezza s.r.o., Bratislava. Žalobca mal cenu za uvedený tovar uhradiť dňa 17. 08. 2012 a 23. 08. 2012 v hotovosti.

Okrem predložených účtovných dokladov preveroval správca dane realizáciu dodávky tovaru prostredníctvom zisťovania príslušného správcu dane dodávateľa. Správcovi dane sa nepodarilo skontaktovať s konateľom dodávateľskej spoločnosti a preveriť z jeho účtovných dokladov, prípadne iných zdrojov, realizáciu plnenia. Z dokladov založených v spise vyplýva, že správca dane preveroval aktuálny pobyt konateľky spoločnosť dodávateľa, podaním zo dňa 27. 10. 2014, v ktorom uvádzal rodné číslo v súlade s rodným číslom, ktoré uviedol žalobca v odvolaní a ktoré vyplýva z dokladov zo zbierky listín, ktoré si zabezpečil. Nie je preto pravdou, že jeho šetrenie vychádzalo z nesprávneho údaja.

Súd sa oboznámil a aj so zisteniami správcu dane pohľadom pohybu finančných prostriedkov na účte dodávateľa, z ktorého je zrejmé, že naň ani neboli vložené finančné prostriedky, ktoré prijal od žalobcu za dodávku pneumatík.

Dňa 04. 11. 2014 bol žalobca oboznámený s výsledkami daňovej kontroly, ako aj so skutočnosťou, že sa nepodarilo preveriť realizáciu plnenia zo strany dodávateľskej spoločnosti a nepodarilo sa stotožniť osobu jej konateľky. Správca dane zároveň vyslovil pochybnosť o realizácii plnenia z dôvodu, že dodávateľ nemal materiálne a personálne vybavenie na to, aby dodanie tovaru mohol vykonať.

Na výzvu o vyjadrenie k zisteniam správcu dane reagoval žalobca podaním zo dňa 29. 12. 2014, v ktorom vyjadril názor, že nekontaktnosť a nespolupráca dodávateľa nie je dôkazom toho, že nemohol tovar dodať. Na dodávku mohol využiť tretie osoby alebo spoločnosti a dodanie tovaru vykonala tretia osoba, ktorá v tom čase nemala u dodávateľa legálny pracovný pomer. Všetky dodávky uskutočňoval ten istý človek, ktorého totožnosť nebol žalobca oprávnený preverovať. Konanie dodávateľa nemôže byť na ťarchu žalobcu. Žiadne ďalšie dôkazy k transakciám nepredložil a nenavrhol vykonanie ďalšieho dokazovania.

Na základe takto zisteného skutkového stavu vydal správca dane dňa 05. 01. 2015 prvostupňové rozhodnutie, ktorým určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2012 v sume 4.250,67 €.

Podľa nálezu Ústavného súdu I. ÚS 241/07 - 44, zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t.j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe, ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť

zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

Zásada objektívnej pravdy, ovládajúca daňové konanie, nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania.

Súdny dvor vo svojej judikatúre taktiež konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH; a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. 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).

Možno preto určiť opatrenia, ktoré možno v tom, ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom.

Správca dane mal právo preveriť reálnosť dodávky odberateľovi tovaru, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia, ako i komunikácia s dodávateľom sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru alebo jeho obchodných zvyklostí. Je na ňom, akým spôsobom preukáže komunikáciu s dodávateľom, spôsob preverovania množstva a kvality tovaru, jeho súlad s požiadavkou uvedenou v objednávke a pod.

V okamihu, kedy správca dane spochybnil dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Už samotné zistenie skutočnosti, že dodávateľ nie je ekonomicky činný nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky, pohyb tovaru a finančných prostriedkov nie je odzrkadlený v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o reálnosti jeho dodávok. Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní.

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 z dôvodu zabránenia ľahkej zneužiteľnosti 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 reálne dodaný (§ 8 zákona o DPH).

Odvolací súd s poukazom na § 29 ods. 8 zákona o správe daní opätovne pripomína, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom, daňovým únikom 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 tomto smere preto dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočíva na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH i preukázal, (nielen formálnymi dokladmi) čo žalobca neurobil.

Najvyšší súd dáva do pozornosti právny názor vyjadrený v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 5Sžf/97/2010: „Najvyšší súd opätovne na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správca dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 2 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. oprávnené“.

Vzhľadom na spochybenie reálnosti dodania tovaru odberateľom deklarováných zdaniteľných plnení sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, aby sa stal súčasťou fiktívneho zdaniteľného plnenia zneužívajúceho právo poskytované zásadou neutrality DPH.

Nezodpovedá zásade zodpovedného a poctivého obchodného styku konanie podnikateľa, ktorý si riadne nepreverí svojho dodávateľa z hľadiska dôveryhodnosti, poctivosti, nepreverí si, či prevzatá dodávka skutočne pochádza od zmluvného dodávateľa, odovzdá finančné prostriedky v značnej sume v hotovosti osobe, u ktorej si nepreverí, či koná v mene deklarováného dodávateľa (napr. formou splnomocnenia), a tým v podstate nemá doklad, komu cenu za dodávku zaplatil. V danom prípade žalobca nepreukázal pri kontrole ani existenciu dodaného tovaru, z dôvodu jeho spotrebovania.

Výkon práva, v rámci obchodných vzťahov, ktorý je v rozpore so zásadami poctivého obchodného styku, ako už bolo vyššie uvedené, nepožíva právnu ochranu. Žalobca v konaní pred daňovými orgánmi nepreukázal, že by sa riadil uvedenými zásadami, že by v rámci svojej podnikateľskej činnosti vykonal všetky opatrenia zodpovedného podnikateľa na predchádzanie podvodnej činnosti, prípadne na odstránenie pochybností o tom, že sa na podvodných transakciách nepodieľal vedome.

Základným princípom výberu dane z pridanej hodnoty ako všeobecnej nepriamej dane je, že podnikateľ musí byť plne zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočnenie zdaniteľných obchodov podliehajúcich DPH.

V danom prípade na základe uvedených dôvodov nebolo bez pochyb preukázané, že žalobca zaplatil DPH z prijatého tovaru platiteľovi, teda že bol uvedený základný princíp dodržaný.

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 v rámci obchodného konkrétneho obchodného kontraktu, absentuje bez pochybností preukázaný reálny základ, čo oprávnene vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarováných zdaniteľných plnení, na základe ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočet, ako i o vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní).

Odôvodnenie napadnutého rozhodnutia žalovaného je dostatočné, vysporiadal sa v ňom s podstatnými

okolnosťami zistenými v priebehu kontroly. Rozhodnutia žalovaného a správcu dane obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti.

Najvyšší súd Slovenskej republiky z uvedených dôvodov napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, ods. 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 Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.