

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	4Sžf/10/2014
Identifikačné číslo spisu:	5013200206
Dátum vydania rozhodnutia:	07.10.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Zemková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:5013200206.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a z členov senátu JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Petry Príbelskej PhD. v právnej veci žalobcu: TK Slovakia, s.r.o., sídlo Veľká Okružná 1295/4, Žilina, právne zastúpený advokátskou kanceláriou Geško, Hulín a partneri s.r.o. so sídlom Velehradská 33, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/1299891/2012 zo dňa 04.12.2012, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/25/2013-162 zo dňa 25. novembra 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/25/2013-162 zo dňa 25. novembra 2013 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 Žiline (ďalej aj „krajský súd“, príp. „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 2 písm. a) Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia vyššie uvedeného rozhodnutia žalovaného a zrušenia prvostupňového rozhodnutia, dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Žilina (ďalej aj „správca dane“), č. 9500302/5/1611024/2012 zo dňa 10.07.2012, ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) v spojení s § 165 ods. 2 a 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“) znížil žalobcovi nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie február 2009 vo výške 106 423,56 Eur, na hodnotu 11,21

Eur. Dôvodom zníženia nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) bolo správcom dane konštatované porušenie § 49 ods. 1 v spojení s § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 31.03.2009 (ďalej len „zákon o DPH“) a neuznanie reálneho základu žalobcom predkladaných faktúr vystavených jeho dodávateľom CAMURRI, s.r.o. Divina, konkrétne faktúry č. 2009/3 zo dňa 16.02.2009 a faktúry č. 2009/4 zo dňa 23.02.2009 za nákup elektroniky v hodnote, podľa poradia uvádzaných faktúr, 332 450,50 Eur a 334 027 Eur, vrátane DPH.

Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 1100308/1/1299891/2012 zo dňa 04.12.2012, vydaným podľa § 48 ods. 5 zákona o správe daní v spojení s § 165 ods. 2 daňového poriadku, uvedené prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

Krajský súd v medziach žaloby preskúmal napadnuté rozhodnutia a konanie, ktoré predchádzalo ich vydaniu a dospel k záveru, že rozhodnutia a postup daňových orgánov oboch stupňov sú v súlade so zákonom, pretože v dostatočnom rozsahu zistili skutkový stav a správne aplikovali príslušné zákonné ustanovenia.

Náhradu trov konania neúspešnému žalobcovi podľa § 250k ods. 1 OSP nepriznal.

Krajský súd s odkazom na dikciu § 49 ods. 2 zákona o DPH a na právne názory vyslovené v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf 17/2011 zo dňa 23.02.2012 poukázal na jednoznačnú zákonnú úpravu podmienok na odpočítanie DPH, pričom za základnú podmienku označil reálnu skutočnosť dodania tovarov konkrétnym platiteľom DPH. Podľa krajského súdu úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú tvrdenia daňového subjektu o tom, že predmetný tovar bol dodaný obchodnou spoločnosťou, ktorá je deklarovaná ako dodávateľ žalobcu. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Krajský súd má za to, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1, 2 písm. 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, t.j. žalobcu. Naopak zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Vo všeobecnosti krajský súd výkladom zákona uzavrel, že pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

Krajský súd zhrnul postupnosť dodávateľsko - odberateľských obchodných transakcií na predmetný tovar. Posudzovanými faktúrami žalobca preukazoval plnenie, ktoré mu v rámci dodávateľského reťazca dodala obchodná spoločnosť CAMURRI, s.r.o., keď táto tovar nadobudla od obchodnej spoločnosti JRV-Group, s.r.o., Žilina. Žalobca následne po kúpe tovaru tento prevádzal obchodnej spoločnosti HS TRADE HUNGARY Kft. Budapešť. Žalobca preukazoval reálnu existenciu plnenia predložením faktúr a účtovných dokladov viažucich sa k faktúram dodávateľa - obchodnej spoločnosti CAMURRI, s.r.o., ďalej faktúrami, ktorými plnenie účtoval odberateľovi - HS TRADE HUNGARY Kft. Budapešť ako i vo vzťahu k preukazovaniu ekonomickej činnosti dodávateľa JRV-Group, s.r.o., Žilina, argumentoval predloženým dodatočným daňovým priznaním na daň z pridanej hodnoty obchodnej spoločnosti JRV-Group, s.r.o., Žilina z 23.01.2009, ktorá bola dodávateľom tovaru pre CAMURRI, s.r.o., Divina. Krajský súd však poukázal na skutočnosť, že žalobca nedisponoval listinnými dôkazmi, ktoré by preukazovali uzatvorenie obchodných zmlúv medzi jeho dodávateľom a jeho odberateľom, resp. inými listinnými dôkazmi - dodacie listy, ktoré by preukazovali reálne fyzické dodanie účtovaného tovaru.

V súvislosti s prieskumom namietaného nedostatočne zisteného skutkového stavu veci, krajský súd z obsahu administratívneho spisu zhrnul zistenia vykonaného dokazovania: „Z výsluchu konateľa CAMURRI, s.r.o., - Mariána Škoríka, súd zistil, že v čase zdaniteľného plnenia spoločnosť nedisponovala žiadnymi zamestnancami, žiadnym majetkom, konateľ Škorík k obchodu uviedol, že sa realizoval v meste Žilina, bez bližšieho miestneho určenia, za prítomnosti JRV-Group, s.r.o., a to jedného Kórejca, resp. niekedy aj ďalšej osoby, ktoré však nevedel bližšie identifikovať a tovar bol odovzdaný žalobcovi, konateľovi - Ivanovi Kotúčovi, ktorý si ho prevzal priamo z auta dodávateľa CAMURRI, s. r. o., - JRV-Group, s.r.o. Žilina, do svojej dodávky. Škorík nevedel bližšie identifikovať ŠPZ vozidla, ktorým prišli zástupcovia JRV-Group, s.r.o., Žilina, ani osoby, ktoré za túto obchodnú spoločnosť konali a zúčastnili sa odovzdania tovaru, uviedol, že od októbra 2010 Kórejca, ktorého vizuálne opoznal, ktorého však bližšie identifikačnými údajmi neoznačil, už nevidel. Konateľ žalobcu Ivan Kotúč vo výpovedi potvrdil, že v čase plnenia nemal žalobca žiadnych zamestnancov, konal k dodávateľovi CAMURRI, s.r.o., sám a v deň, keď nadobudol účtovaný tovar, predal ho ihneď svojmu odberateľovi - obchodnej spoločnosti HS TRADE HUNGARY Kft. Budapešť, pričom nikde ho nevyskladňoval, ani neuskladňoval. Kotúč uviedol, že pri odovzdaní tovaru bol prítomný iba konateľ CAMURRI, s.r.o., Škorík. Tovar, ktorý mu bol dodaný, dodával priamo obch. spoločnosti HS TRADE HUNGARY Kft. Budapešť, jej konateľovi Martinovi Schultzovi, svojmu odberateľovi. Nevedel uviesť bližšie identifikačné údaje vozidiel (ŠPZ), ktorými JRV-Group, s.r.o., tovar na miesto dodania dodala, resp. do ktorých žalobca tovar fyzicky odovzdával obchodnej spoločnosti HS TRADE HUNGARY Kft. Budapešť a nevedel ani uviesť miesto, kde fyzicky k odovzdaniu fakturovanej ceny došlo. Tomáš Kotúč vo svojej výpovedi uviedol, že miesto, na ktorom došlo k dodaniu tovaru bolo Žilina, obchodný dom Carrefour, parkovisko.“

K namietanému nevykonaniu výsluchu Martina Schultz, konateľa odberateľa žalobcu HS TRADE HUNGARY Kft., krajský súd uviedol: „Pokiaľ by aj Martin Schultz potvrdil, že nadobudol tovar od žalobcu, toto tvrdenie by mohlo byť podporným, nepriamym dôkazom preukazujúcim disponovanie predmetným tovarom žalobcom po jeho nadobudnutí, avšak samo o sebe nie je spôsobilé preukázať, že tovar bol nadobudnutý žalobcom od osoby, ktorá je uvedená na faktúrach. Výpoveď Schultz, len podporne, mohla by byť spôsobilá preukázať existenciu dodávateľského reťazca a pre posúdenie veci by bola relevantná iba vtedy, keby bolo inými dôkazmi osvedčené dodanie plnenia, ktoré prijal žalobca od CAMURRI, s.r.o., Preto na zákonnosť a vecnú správnosť rozhodnutia, by svedecká výpoveď Schultz a jeho potvrdenie nadobudnutia predmetného tovaru od žalobcu nemala vplyv a nebola by spôsobilá preukázať skutočnosti o obchodno-záväzkových vzťahoch medzi žalobcom a jeho dodávateľom CAMURRI, s.r.o., keď konateľ žalobcu Tomáš Kotúč uviedol, že pri plnení bol prítomný iba Škorík a neoznačil prítomnosť iných osôb pri plnení.“

„Pokiaľ nebol vykonaný výsluch svedka Martina Schultz, tento dôkaz nebol vykonaný nie pre nečinnosť daňových orgánov, ale z dôvodu, že prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií sa výsluch nepodarilo zabezpečiť, pričom v konaní bolo preukázané, že správca dane vykonal efektívne a reálne kroky k tomu, aby výpoveď tejto osoby pre konanie zabezpečil, nezodpovedá však za činnosť dožiadaných medzinárodných organizácií a skutočnosť, že Martin Schultz je aj pre partnerské orgány správcu dane so sídlom v Maďarsku, nekontaktný.“

Vzhľadom na uvedené krajský súd vyhodnotil žalobné dôvody k nevykonaniu výsluchu konateľa dodávateľa žalobcu ako nedôvodné.

Krajský súd taktiež vyhodnotil výpovede konateľa dodávateľa žalobcu (spoločnosť CAMURRI, s.r.o.) Mariána Škoríka a konateľa žalobcu Tomáša Kotúča, pričom konštatoval nepotrebnosť vykonania ich vzájomnej konfrontácie: „Obaja deklarovali v ústnych vyjadreniach dodanie tovaru fakturovaného posudzovanými faktúrami. Pokiaľ Škorík tvrdil, že pri obchodnom prípade bol prítomný zástupca JRV-Group, s.r.o. a túto skutočnosť konateľ žalobcu Tomáš Kotúč neuviedol, súd konštatuje, že každý hodnotil a vyjadroval sa k skutkovým okolnostiam dodania tovaru z pohľadu, ktorý vnímal, z ich výsluchu súd nezistil rozpory, ktoré by bolo potrebné konfrontáciou odstrániť.“

Podľa krajského súdu žalobca v konaní nevedel preukázať spôsob vyskladnenia predmetného tovaru, skutočný objem, ani spôsobom, akým k dodaniu došlo a v konečnom dôsledku, okrem predloženia účtovných dokladov (faktúr a pokladničných dokladov o zaplatení) nevedel preukázať miesto, čas a spôsob odovzdania finančnej hotovosti, ktorá je deklarovaná v posudzovaných faktúrach. Formálna existencia faktúr a účtovných dokladov, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm účtovnými dokladmi, nie je predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Žalobca podľa prvostupňového súdu v daňovom konaní neunesol dôkazné bremeno a preto nemôže byť úspešný v uplatnení nároku na odpočet DPH.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie z dôvodu podľa § 205 ods. 2 písm. d) a f) OSP a domáhal sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil prvostupňovému súdu na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil náhradu trov konania.

Podľa názoru žalobcu rozsudok krajského súdu vychádza z nedostatočne zisteného skutkového stavu a nesprávneho právneho posúdenia veci. Žalobca má za to, že bol ukrátený na svojich právach z dôvodu nevyužitia všetkých dostupných prostriedkov na zistenie skutkového stavu veci.

V súvislosti so zisteným a nesprávne vyhodnoteným skutkovým stavom veci žalobca s poukazom na obsah svedeckých výpovedí Mariána Škoríka a Tomáša Kotúča argumentuje tým, že zmluvy s jeho dodávateľom, ako aj s odberateľom boli uzatvorené ústnou formou, tovar bol nakupovaný na základe ústnej objednávky a ústnej zmluvy. Žalobca má za to, že existenciu tovaru preukazujú jednak vystavené faktúry, ktoré slúžili súčasne aj ako dodacie listy (je to potvrdené svedeckou výpoveďou bývalého konateľa žalobcu Tomáša Kotúča a konateľa spoločnosti CAMURRI, s.r.o., Mariána Škoríka), pričom prevzatie tovaru bolo písomne potvrdené na predmetných faktúrach. Taktiež existencia záručných listov bola potvrdená oboma uvedenými svedkami. Ich výpovede sa v žiadnych podstatných okolnostiach neodlišujú, pričom je z nich zrejmé, že uskutočnenie obchodu opisujú takmer zhodným spôsobom. Uvedené potvrdil aj príslušný súd a teda žalobca má za to, že neexistuje žiadna pochybnosť o dôveryhodnosti týchto svedkov. Keďže sa obchody realizovali v decembri roku 2008, s odstupom času už si už obaja konatelia neboli schopní zapamätať všetky konkrétnosti ohľadom vykonaných obchodov.

Vo vzťahu k zistenému nereálnemu sídlu obchodnej spoločnosti JRV- Group, s.r.o., Žilina a neexistencii jej konateľa, občana Kórejskej republiky Heung-Sik Hwang, žalobca namieta, že tieto skutočnosti nemôžu byť na jeho ujmu v preukazovaní uskutočnenia sporných zdaniteľných obchodov. Podľa žalobcu správca dane z tejto okolnosti - nezdržiavanie sa spoločnosti v jej sídle - vyvodil nepravdepodobnosť poskytnutého plnenia, t.j. dodania tovaru. Avšak skutočnosť, že spoločnosť JRV- Group, s.r.o., sa nezdržiava v jej sídle, nemá žiadny vplyv na reálnosť uskutočnených obchodov. V tejto súvislosti žalobca poukazuje na § 16 Obchodného zákonníka, podľa ktorého podnikateľa zaväzuje aj konanie inej osoby v jeho prevádzkárni, ak nemohla tretia osoba vedieť, že konajúca osoba na to nie je oprávnená.

Podľa žalobcu identita osôb skutočne konajúcich a vykonávajúcich obchody v mene spoločnosti JRV- Group, s.r.o., preberaním platieb a vystavovaním daňových dokladov k zdaniteľným plneniam, nie je pre toto konanie podstatný. Ak aj za spoločnosť konali tretie osoby a nie konateľ, ich konanie jednoznačne bolo konaním spoločnosť JRV-Group, s.r.o., keďže tieto osoby disponovali účtovnými dokladmi spoločnosti JRV-Group, s.r.o., firemnými pečiatkami, či motorovým vozidlom. Na základe toho spoločnosť CAMURRI, s.r.o., bez ohľadu na to, kto v mene spoločnosti JRV-Group, s.r.o. so spoločnosťou konal, nadobudla vlastnícke právo k predmetu kúpnych zmlúv platne.

Žalobca namieta, že krajský súd sa žiadnym spôsobom nevysporiadal s faktom, že spoločnosť JRV- Group, s.r.o., dodávateľ spoločnosti CAMURRI, s.r.o., bola zaregistrovaná na bývalom Daňovom úrade Žilina I ako platiteľ dane z pridanej hodnoty od 11.01.2005 do 31.03.2011 a podávala daňové priznania k DPH. S odkazom na protokol Daňového úradu Žilina I o výkone daňovej kontroly č.

9500401/5/464663/2012 zo dňa 21.05.2012, uviedol, že v rozhodujúcom období uvedená spoločnosť jednoznačne vykonávala ekonomickú činnosť, čo žalobca doložil aj tvrdeniami o podanom daňovom priznaní k DPH.

Uskutočnenie sporných zdaniteľných obchodov žalobca obhajuje faktúrou preukazujúcou následný predaj predmetného tovaru jeho odberateľovi, maďarskej spoločnosti HS TRADE HUNGARY Kft. Budapešť ako súčasťou obchodného reťazca, ktorej nakladanie s predaným tovarom, žalobca považuje za dôležitý podporný bod na reálne preukázanie existencie obchodov. Ide o totožný tovar, ktorého existenciu žalovaný spochybňuje a žalobca má za to, že práve preverenie odberateľa by dokázalo, že s daným tovarom sa v skutočnosti obchodovalo. V tejto súvislosti žalobca poukázal na potvrdenie maďarského správcu dane, ktorý jednoznačne deklaroval, že spoločnosť HS TRADE HUNGARY Kft. priznala nadobudnutie tovaru za IV. štvrtrok 2008 vo výške 333 696 000 HUF. Podľa žalobcu sa prvostupňový súd a žalovaný nevysporiadali s touto skutočnosťou, čo žalobca považuje za nedostatočne zistený skutkový stav. Žalovaný sám priznal, že správca dane nepreveril samotnú dodávku tovaru tzn., že správca dane nedostatočne zistil skutkový stav, avšak táto skutočnosť nemôže byť na škodu žalobcu.

Podľa žalobcu skutočnosť, že medzi menovanými spoločnosťami prebehli uvedené obchody, nebola vyvrátená nijakým dôkazom.

Ďalej žalobca namieta porušenie jeho procesného práva na prejednanie veci v jeho prítomnosti ako účastníka konania, kedy postupom krajského súdu tento o veci konal a rozhodol v neprítomnosti žalobcu napriek tomu, že jeho právny zástupca na výzvu súdu zo dňa 18.03.2013 zareagoval odpoveďou zo dňa 02.04.2013 a uviedol, že nesúhlasí s prejednaním veci bez nariadenia pojednávania a súčasne súd požiadala, aby došlo k vytýčeniu termínu pojednávania za účelom prejednávania veci.

III.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu zo dňa 16.01.2014 navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil, pričom, vzhľadom na totožné odvolacie dôvody so žalobnými dôvodmi žalobcu, sa v plnom rozsahu pridrižiava svojho vyjadrenia k žalobe.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), 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 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), 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 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a jednomyseľne 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 OSP).

Na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 OSP).

Podľa § 219 ods. 1 OSP 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.

Podľa § 1a písm. c) zákona o správe daní; správou daní je evidencia a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatkov a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní 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.

Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní 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.

Podľa § 15 ods. 6 písm. d) a písm. e) zákona o správe daní kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane povinnosť predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia a predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety.

Dokazovanie vedie správca dane, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (§ 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní).

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní 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 o správe daní daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniiteľnou osobou.

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

Podľa § 19 ods. 2 vety prvej zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

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 odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

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.

Predmetom odvolacieho konania je preveriť zákonnosť žalobcom namietaného procesného postupu správcu dane pri preverovaní oprávnenosti uplatneného nároku na nadmerný odpočet DPH za kontrolované zdaňovacie obdobie február 2009.

Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu konštatuje, že vo vzťahu k predmetu odvolacích námietok žalobcu, sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti dopĺňa nasledujúce dôvody (§ 219 ods. 2 OSP):

Odvolacie dôvody, napádajúce rozsudok krajského súdu pre nedostatočné zistenie skutkového stavu a nesprávne právne posúdenie vecí, možno v podstate zhrnúť do týchto základných námietok/bodov:

- nesprávne vyhodnotenie zisteného skutkového stavu na základe predložených listinných dokladov, nakoľko realizáciu zdaniteľných obchodov, dohodnutých ústne, deklarujú nevyvrátiteľným spôsobom žalobcom predložené dve faktúry, ktoré zároveň slúžia ako dodacie listy a potvrdenia o hotovostnom zaplatení fakturovanej ceny za tovar,
- nesprávne, bezdôvodne v neprospech žalobcu, vyhodnotené skutočnosti o neexistencii sídla obchodnej spoločnosti JRV-Group, s.r.o., Žilina a jej konateľa v súvislosti s preukazovaním uskutočnenia sporných zdaniteľných obchodov,
- nesprávne vyhodnotenie skutočností vyplývajúcich zo správy medzinárodnej výmeny informácií, nezohľadňujúce reálnosť deklarovaného nadobudnutia tovaru, vzhľadom na jeho preukázaný nasledujúci predaj žalobcom maďarskej obchodnej spoločnosti HS TRADE HUNGARY Kft., Budapešť.

Synalagmatické záväzky medzi obchodnými partnermi pri uzatváraní kúpnych zmlúv nemusia mať obligatórne v zmysle Obchodného zákonníka písomnú formu, avšak využitie zmluvnej voľnosti pri ich realizácii - nevystavením si dodacích listov, potvrdení o prevzatí, o dovoze, zvyšuje náročnosť pri preukazovaní reálneho základu deklarovaných zdaniteľných plnení. V prípade vzniku pochybností, zaťažuje dôkazné bremeno žalobcu, nie daňové orgány (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní).

Z obsahu administratívneho spisu a vykonaného zisťovania v rámci správy daní (§ 1a písm. c) zákona o správe daní) v podstate vyplýva, že žalobca je súčasťou obchodného reťazca JRV-Group, s.r.o., Žilina - CAMURRI, s.r.o., Divina - TK Slovakia, s.r.o., - HS TRADE HUNGARY Kft., Budapešť, pričom pôvod tovaru nie je možné zistiť, ani u spoločnosti stojacej na začiatku reťazca, overiť jeho nadobudnutie a zároveň sa predmetný tovar stráca v Maďarskej republike, kedy nie je možné u žalobcovho odberateľa overiť nadobudnutie sporného tovaru, nakoľko z medzinárodnej výmeny informácií medzi daňovými orgánmi vyplýva, že konateľ Martin Schulz je nekontaktný pre tamojšie daňové orgány a zároveň nie je u žalobcovho odberateľa možné overiť nákup predmetného tovaru a následné nakladanie s ním, nakoľko táto obchodná spoločnosť sa na registrovanom sídle nenachádza, je pre správcu dane nekontaktná, nemá registrované žiadne skladové priestory.

Vzhľadom na spochybnenie existencie prevádzaného tovaru, a teda reálnosti na všetkých stupňoch obchodného reťazca deklarovaných 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, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení, zneužívajúcim právo poskytované zásadou neutrality DPH.

Vo svetle vykonaného dokazovania sa námietky žalobcu javia ako zavádzajúce a účelové.

Správa daní s prihliadnutím na jej účel vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Uvedené platí v plnom rozsahu aj na uplatnenie nadmerného odpočtu DPH. Správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov, zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnené vrátenie DPH. Z uvedeného dôvodu sa pri tejto činnosti správcu dane, predchádzajúcej rozhodnutiu o uplatnenom nároku na vrátenie DPH, autoritatívnym spôsobom formou rozhodnutia uplatňuje dôsledná aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov správcou dane spolu so zásadou objektívnej pravdy vo vzťahu k potrebným zisteniam. Aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní), pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení.

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 správcou dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávaným 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 má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní, s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať na čo najúplnejšie zistenie potrebných skutočností, 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 predložené daňové doklady a dôkazy na preukázanie sporných zdaniteľných obchodov/plnení nespĺňajú zákonné kritériá na uplatnenie nadmerného odpočtu DPH (§ 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona o DPH) ako i vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní).

Možno sa stotožniť s právnym názorom krajského súdu, že žaloba nebola dôvodná, keďže žalovaný sa v rámci žalobou napadnutého odvolacieho správneho konania riadne vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu a svoje rozhodnutie odôvodnil racionálnym zhodnotením skutkového stavu vo vzťahu k vykonanému dokazovaniu a postupu prvostupňového správneho orgánu s prihliadnutím na relevantné hmotnoprávne a procesné ustanovenia daňových predpisov.

Vzhľadom na vyššie uvedené v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací po preskúmaní napadnutých rozhodnutí správneho orgánu v medziach žaloby dospel k záveru, že námietky žalobcu vznesené v odvolaní proti prvostupňovému rozsudku nie sú

dôvodné a preto rozhodol podľa § 219 OSP v spojení s § 250ja ods. 3 druhá veta OSP tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

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

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.