

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	8Sžf/26/2014
Identifikačné číslo spisu:	4011200909
Dátum vydania rozhodnutia:	17.09.2015
Meno a priezvisko:	Mgr. Peter Melicher
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:4011200909.3

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členov senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a JUDr. Jaroslavy Fúrovej, v právnej veci žalobcu: Nákladná automobilová doprava Nové Zámky, spoločnosť s ručením obmedzeným v skratke: N.A.D. Nové Zámky, s.r.o., Považská 2, Nové Zámky, IČO: 34 129 634, zast. JUDr. Tatianou Timoranskou, advokátkou so sídlom Podzámska 32, Nové Zámky, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. I/224/92535-17444/2011/990886-r zo dňa 20. septembra 2011, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/187/2011 - 139 zo dňa 15. januára 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/187/2011 - 139 zo dňa 15. januára 2014, p o t v r d z u j e .

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom krajský súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/224/92535-17444/2011/990886-r zo dňa 20.09.2011, ktorým potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Nové Zámky č. 631/230/17648/11/Bo zo dňa 30.03.2011, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a ktorým správca dane po daňovej kontrole nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2009 uvedený v daňovom priznaní vo výške 56 921,76 € a určil mu vlastnú daňovú povinnosť vo výške 237,84 €.

Krajský súd v dôvodoch rozsudku, s poukazom na obsah pripojeného administratívneho spisu, uviedol, že sa najprv zaoberal dĺžkou daňovej kontroly a dospel k záveru, že daňová kontrola neprekročila zákonom stanovenú lehotu a po tomto zistení sa zaoberal dodaním tovaru od spoločnosti W.T.I.-company s.r.o., konkrétne dodávky tovaru - bieleho rafinovaného cukru baleného vo vreciach na základe faktúr č. 09/7014 zo dňa 30.07.2009, 09/7013 zo dňa 29.07.2009, 09/7012 zo dňa 28.07.2009,

09/7011 zo dňa 24.07.2009, 09/7010 zo dňa 23.07.2009, 09/7009 zo dňa 22.07.2009, 09/7008 zo dňa 20.07.2009, 09/7007 zo dňa 20.07.2009, 09/7006 zo dňa 16.07.2009, 09/7005 zo dňa 14.07.2009, 09/7004 zo dňa 08.07.2009, 09/7003 zo dňa 07.07.2009 vystavených spoločnosťou W.T.I.-company s.r.o. ako dodávateľom pre žalobcu ako odberateľa.

Krajský súd dospel k záveru, že vzhľadom na vykonané dokazovanie je však v tejto súvislosti potrebné uviesť, že žalobca žiadnym spôsobom deklarované dodávky tovaru (kryštálového cukru) od dodávateľa spoločnosti W.T.I.-company s.r.o. nepreukázal. Listinné doklady predložené žalobcom, teda faktúry, dodacie listy, výdavkové a príjmové pokladničné doklady, i keď sú opatrené pečiatkou a podpisom, ešte sami osebe nepreukazujú, že medzi žalobcom a deklarovaným dodávateľom skutočne došlo k reálnemu zdaniteľnému plneniu, že sú splnené hmotnoprávne podmienky na odpočet dane stanovené v ust. § 49 a nasl. zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, platnom v rozhodnom období, a že žalobca ako platiteľ dane z pridanej hodnoty má nárok na jej odpočet. Žalobca v priebehu daňovej kontroly preukazoval nadobudnutie tovaru - kryštálového cukru v podstate len na základe vyššie označených listinných dokladov a nevedel preukázať na materiálnom základe jeho reálne dodanie od spoločnosti W.T.I.-company s.r.o.

Podľa krajského súdu navyše deklaroval (opäť len listinnými dokladmi - faktúrami, medzinárodnými nákladnými listami, objednávkou prepravy, výdajkami, prevodkami, technickými preukazmi motorových vozidiel, príjmovými a výdavkovými pokladničnými dokladmi, ako i ďalšími dokladmi nachádzajúcimi sa v administratívnom spise), že tento tovar priamo zo skladu dodal daňovému subjektu do Maďarska, a to spoločnosti MARZON Kft., Kecskemét. Z toho dôvodu správca nadobudol podozrenie, že sa jedná o obchodný reťazec a dôvodne potom preveroval jednak obchodný reťazec od prvotného dodávateľa (vrátane pôvodu tovaru) až po konečného odberateľa. Týmto preverovaním zistil, že spoločnosť W.T.I.-company s.r.o. ako deklarovaný dodávateľ žalobcu, mala nadobudnúť tento tovar (kryštálový cukor) od spoločnosti Štúdio zdravia - Miduša, s.r.o., čomu majú nasvedčovať faktúry vystavené touto spoločnosťou ako dodávateľom v období od 01.07.2009 do 10.08.2009 (v počte 14 kusov) pre odberateľa - spoločnosť W.T.I.-company s.r.o., ako i dodacie listy k jednotlivým dodacím listom, pričom faktúry i dodacie listy sú opatrené pečiatkou dodávateľa spoločnosti Štúdio zdravia - Miduša, s.r.o., a nečitateľným podpisom. Bývalá konateľka tejto spoločnosti bola vypočutá ako svedkyňa a jednoznačne potvrdila, že spoločnosť s kryštálovým cukrom neobchodovala, v zdaňovacom období júl 2009 už nevykonávala žiadnu činnosť a predtým sa zaoberala liečením a terapiou pijavicou lekárskou, predložené faktúry teda nikdy nevystavila, podpis na nich nie je jej a taktiež ani pečiatka. Z uvedeného potom jednoznačne vyplýva, že táto spoločnosť za kontrolované zdaňovacie obdobie júl 2009 nepodala ani daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty a nedeclarovala žiadny nákup ani predaj tovaru. S poukazom na uvedené potom nebola preukázaná reálna existencia tovaru - kryštálového cukru, ktorý mala dodať spoločnosť Štúdio zdravia - Miduša, s.r.o. kupujúcemu, t. j. spoločnosti W.T.I.-company s.r.o., ktorý mal ďalej dodať tovar žalobcovi ako odberateľovi. Podľa názoru súdu je nedôvodná námietka žalobcu v tom smere, že spoločnosť W.T.I.-company s.r.o. nakupovala cukor i od spoločnosti MEXIM s.r.o. a od l.cukerní spoločnosti Praha s.r.o. a tieto dodávky správca dane nepreveril. Konatelia spoločnosti W.T.I.-company s.r.o. boli vypočutí ako svedkovia, ale k svojim tvrdeniam o nákupe tovaru od týchto dvoch dodávateľov (okrem spoločnosti Štúdio zdravia - Miduša, s.r.o.) nepredložili žiadne doklady, resp. neuviedli a neoznačili konkrétne dodávky od týchto dodávateľov a neurobil tak ani žalobca. V daňovom konaní neplatí vyhľadávacia zásada, a teda správca dane nevyhľadáva dôkazy, ktoré má predložiť daňový subjekt, ale platí zásada prejednacia, čo znamená, že správca dane overí a prejedná dôkazy predložené daňovým subjektom. Z predloženého administratívneho spisu ale nevyplýva, že by žalobca predložil relevantný dôkaz, resp. akýkoľvek dôkaz o tom, že by dodávky cukru, pri ktorých si uplatnil nárok na nadmerný odpočet mali pochádzať od dodávateľov - spoločnosti MEXIM s.r.o. a od spoločnosti l.cukerní spoločnosť Praha s.r.o.

Podľa krajského súdu predloženie listinných dokladov (faktúr, príjmových a výdavkových pokladničných dokladov) je len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane, ale nie je tým preukázaná reálnosť a realizácia obchodnej transakcie, pretože technicky je dnes možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie bez ohľadu nato, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené alebo nie. Teda akékoľvek doklady bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo i reálne uskutočnené. Jeden zo žalobcom tvrdených dodávateľov (spoločnosť Štúdio zdravia - Miduša s.r.o.) cukru v reťazci prostredníctvom svojej bývalej

konateľky poprel dodanie tovaru uvedeného na faktúrach nachádzajúcich sa v administratívnom spise pre spoločnosť W.T.I.-company s.r.o., ktorá mala dodať tovar žalobcovi a inými dôkaznými prostriedkami žalobca dodanie cukru nepreukázal a to ani spoločnosťou MEXIM s.r.o. a spoločnosťou I.cukerní společnost Praha s.r.o. Tvrdnému dodávateľovi tovaru - cukru v obchodnom reťazci, t. j. spoločnosti Štúdio zdravia - Míduša s.r.o. nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty, a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane.

K námietke žalobcu vznesenej v žalobe, ako i priebehu daňového konania, že nemôže zodpovedať za skutočnosti, ktoré sa týkajú iných daňových subjektov a tieto nemôže kontrolovať a zisťovať, či a ako si plnia alebo neplnia svoje povinnosti, súd považuje za potrebné uviesť, že správca dane postupoval v súlade so zákonom, keď pre opodstatnené pochybnosti o tvrdeniach žalobcu dbal o to, aby skutočnosti pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a to s poukazom na ust. § 15 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov je povinnosťou daňového subjektu v priebehu daňovej kontroly predkladať všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia. Žalobca nevyvrátil zistenia správcu dane, aj keď mal na to dostatočný časový priestor a neurobil tak ani na výzvu správcu dane realizovanú na pojednávaní dňa 10.11.2010, pričom i z vlastnej iniciatívy si mal a mohol zabezpečiť relevantné dôkazy, čo ale v celom konaní neučinil.

K tvrdeniu žalobcu o dodaní tovaru - kryštálového cukru daňovému subjektu do Maďarska, a to spoločnosti MARZON Kft. Kecskemét (ktoré žalobca deklaroval v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za mesiac júl 2009 ako dodávky oslobodené od dane z pridanej hodnoty) je potrebné uviesť, že medzi účastníkmi konania bolo sporné, či žalobca splnil alebo nespĺnil podmienky na oslobodenie od platenia dane z pridanej hodnoty uplatnené pri tovare (kryštálovom cukre), ktorý mal podľa jeho tvrdenia a predkladaných dokladov (faktúry, príjmové a výdavkové pokladničné doklady, objednávky prepravy, dodacie listy, medzinárodné nákladné listy - CMR) odoslať a dodať daňovému subjektu v Maďarsku v júli 2009, a či tieto predložené doklady právne relevantným spôsobom preukazujú dodanie tovaru do iného členského štátu Európskej únie. V daňovom priznaní za mesiac júl 2009 žalobca uviedol dodanie tovaru s oslobodením od dane v sume 295 608 €, z toho podľa ust. § 43 ods. 1, 2 a 4 vyššie citovaného zákona v sume 295 608 €, pričom v rámci daňovej kontroly preukazoval, že sa jedná o tovar odoslaný a dodaný do Maďarska. Pri odoslaní tovaru do iného členského štátu je pre oslobodenie od dane z pridanej hodnoty potrebné skúmať najmä prechod práva nakladať s tovarom ako vlastníkom na nadobúdateľa a zároveň fyzický pohyb tovaru. Pričom v predmetnej veci je však potrebné vychádzať z toho, že pokiaľ žalobca nepreukázal reálne nadobudnutie tovaru v tuzemsku, nemohol preukázať ani jeho reálne dodanie zahraničnému daňovému subjektu. S poukazom na uvedené zistenia, vyplývajúce z predloženého administratívneho spisu, potom i podľa názoru krajského súdu je dôvodné konštatovanie daňových orgánov, že žalobca dostatočne nepreukázal dodanie tovaru do Maďarska spoločnosti MARZON Kft., ako deklarovanému odberateľovi, ktorý i keď je registrovaný na daň z pridanej hodnoty, nepriznal intrakomunitárne nadobudnutie tovaru a nezaplatil daň z pridanej hodnoty v Maďarsku, čo jednoznačne potvrdila maďarská daňová správa. Z uvedených dôvodov potom žalobcovi nevzniklo právo na ním uplatnené oslobodenie od dane z pridanej hodnoty. Takýto názor súdu je v súlade s právnym názorom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyjadrenom v rozsudku zo dňa 09.12.2010 v konaní pod sp. zn. 8Sžf/5/2010, v ktorom bola riešená identická právna problematika podľa Šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17.05.1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty. Túto Smernicu s účinnosťou od 01.01.2007 nahradila Smernica Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorá v zásade na rovnakých princípoch upravuje zdaniteľné transakcie vrátane dodania tovaru a jeho nadobudnutia v rámci Spoločenstva. Z čl. 138 tejto Smernice vyplýva, že „členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo ich územia, ale v rámci Spoločenstva predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet, uskutočnené pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu konajúcu ako takú v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala“. Smernica Rady 2006/112/ES z 28.11.2006, teda kladie dôraz na dodanie tovaru a na jeho nadobudnutie zdaniteľným subjektom v inom členskom štáte, ku ktorému dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastníkom prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet, a že v dôsledku tohto vývozu alebo prepravy fyzicky opustil územie

členského štátu dodania. Uvedené znamená, že žalobca ako daňový subjekt, ktorý si uplatnil oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri deklarovaných dodávkach cukru, bol povinný preukázať, že tovar skutočne fyzicky opustil územie Slovenskej republiky a bol dodaný ním deklarovanému nadobúdateľovi, teda spoločnosti MARZON Kft., na ktorú prešlo právo nakladať s tovarom ako jeho vlastník. Za takýto doklad v predmetnej veci možno považovať, napr. daňové priznanie podané nadobúdateľom tovaru v členskom štáte určenia alebo skladové listy nadobúdateľa. Zo žalobcom predložených dokladov nemožno vyvodiť jednoznačný záver o vývoze a dodaní tovaru do iného členského štátu. Medzinárodné nákladné listy sú predovšetkým dokladom o uzavretí a obsahu prepravnej zmluvy a v prípade, ak sa nepreukáže opak i o prevzatí zásielky dopravcom, čo vyplýva z čl. 9 vyhlášky č. 11/1975 Zb. o Dohovore o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave. Samotná existencia dokladov bez preukázania skutočnej fyzickej existencie dodania tovaru nie je relevantným dokladom preukazujúcim uskutočnenie obchodu. Navyše z čl. 138 Smernice Rady č. 2006/112/ES jednoznačne vyplýva, že od dane je oslobodené len dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo územia štátu odoslania, ale v rámci Spoločenstva, a to predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet. Súd nemal pochybnosti o tom, že ak bolo určité množstvo tovaru (o vlastníctve ktorého boli dôvodné pochybnosti) z územia Slovenskej republiky do Maďarska prepravené, neprepravil ho žalobca ako deklarovaný dodávateľ ani spoločnosť MARZON Kft. ako deklarovaný odberateľ a žalobca nepreukázal ani to, na čí účet mala byť preprava do štátu určenia vykonaná, pričom toto je jednoznačne jeho dôkazná povinnosť.

K žalobcom namietanému porušeniu zásad daňového konania súd uvádza, že jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti. Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov platnom do 31.12.2011 (ktorý bolo potrebné aplikovať v daňovom konaní v predmetnej veci až do 30.12.2012, a to s poukazom na ust. § 165 ods. 2, 5, ust. § 165b ods. 1, 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, v zmysle ktorého daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov) sa v daňovom konaní 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. Aby daňové orgány mohli uvedenú zásadu realizovať, sú vybavené rozsiahlymi zákonnými právomocami, vychádzajúcimi zo zásady voľného hodnotenia dôkazov, zakotvenej v ust. § 2 ods. 3 vyššie citovaného zákona. O takýto prípad v danej veci išlo a súd nezistil pochybenie v postupe oboch daňových orgánov, ani iné ich porušenie vyššie citovaného zákona, pretože i správca dane má oprávnenie vykonať dokazovanie sám a voľba druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú treba, resp. správca dane potrebuje objasniť vzhľadom na doklady predložené k daňovému priznaniu príslušným daňovým subjektom a podaným vysvetlením daňového subjektu. Takto postupoval i správca dane v preskúmvanej veci, keď sa s konkrétnymi otázkami ohľadne uskutočnenia intrakomunitárneho dodania tovaru obrátil na maďarskú daňovú správu a požiadal ju o výmenu daňových informácií. Súd dospel k tomu záveru, že správca dane vykonal dokazovanie v potrebnom rozsahu a získané dôkazy i správne vyhodnotil.

K ďalšej námietke žalobcu v podanej žalobe, že nemôže niesť zodpovednosť za iný daňový subjekt, s ktorým riadne obchoduje, je potrebné uviesť, že pri nadobudnutí tovaru v rámci Európskej únie, teda pri intrakomunitárnom nadobudnutí tovaru, nie je pohyb tovaru cez hranice jednotlivých štátov monitorovaný, a preto nie je možné vylúčiť riziko vzniku daňových podvodov. Z tohto dôvodu potom nie je v rozpore s právom Európskej únie požadovať od dodávateľa tovaru, aby sa pri dodávke tovaru uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Súd je toho názoru, že žalobca takéto opatrenia v potrebnej miere neprijal a dostatočne si nepreveril okolnosti týkajúce sa jeho odberateľa, napr. pokiaľ ide o jeho solventnosť, čo možno vyvodiť zo skutočností, ktorú oznámila maďarská daňová správa a to, že žalobcom deklarovaný odberateľ MARZON Kft. nepodal daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty, nepriznal intrakomunitárne nadobudnutie tovaru, a teda ani nezaplatil daň z pridanej hodnoty pri žalobcom tvrdených dodávkach cukru. Je zásadne vecou žalobcu, s kým uzatvára obchodné kontrakty, ale v prípade, ak si uplatňuje oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri tovare, ktorý mal byť odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu, musí sa vedieť relevantnými a nespochybniteľnými dôkazmi preukázať, že tovar bol skutočne vyvezený (dodávateľom,

odberateľom alebo na ich účet) do iného členského štátu, a že deklarovaný odberateľ skutočne nadobudol právo s týmto tovarom nakladať. V tomto smere dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočíva na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenie o vývoze tovaru do iného členského štátu a dôvodnosť oslobodenia od dane z pridanej hodnoty i preukázal, čo žalobca neurobil.

Z uvedených dôvodov súd žalobu ako nedôvodnú zamietol podľa § 250j ods. 1 O. s. p. O trovách konania súd rozhodol podľa § 250k O. s. p. tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozhodnutia a neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Proti predmetnému rozsudku podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca domáhajúc sa jeho zmeny tak, že odvolací súd zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj správcu dane, vec vráti žalovanému na ďalšie konanie a zaviazá žalovaného k náhrade trov konania.

Uviedol, že žalovaný mu vytýkal porušenie daňových predpisov inými subjektmi, a to za takej dôkaznej situácie, v ktorej nebolo sporné, že daňový subjekt od svojho dodávateľa reálne prevzal tovar v sklade určenom dodávateľom, tento reálne naložil a pripravil na prepravu, za tovar riadne (v hotovosti a aj bezhotovostne) zaplatil, pričom dodávateľ si rovnako splnil daňové povinnosti voči správcovi dane, daň riadne záúčtoval, priznal a odviedol. Toto vyplývalo nielen z dokladov predložených pri daňovej kontrole, ale tiež z výpovedí konateľa dodávateľa, spoločnosti W.T.I.-company s.r.o. Správca dane si osvojil kontroverznú výpoveď konateľov spoločnosti Štúdio zdravia -Miduša s.r.o. (neskôr Zdravotech, s.r.o.) a o tieto oprel celé svoje rozhodnutie.

Rovnako nemá oporu vo vykonanom dokazovaní rozhodnutie žalovaného ani v časti dodania tovaru maďarskej obchodnej spoločnosti, keď aj tu tretie osoby - dopravcovia -potvrdili realizáciu prepravy a takáto preprava vyplýva aj z medzinárodných nákladných listov CMR. Nejedná sa teda tak na strane nadobudnutia tovaru ako ani na strane predaja o fiktívny obchodný prípad ani v jednej z neuznaných dodávok, ale o obchodný prípad z každej strany potvrdený zainteresovanými osobami priamych obchodných partnerov žalobcu, pričom na strane maďarskej spoločnosti správca dane nevykonával dôkaz výsluchom konateľa tejto spoločnosti, ktorý u nej pôsobil v čase dodania tovaru do Maďarska, ktorého informácie by mohli mať na výsledok daňového konania vplyv. Správca dane, teda podľa žalobcu nevyhodnotil dôkazy získané v daňovom konaní v ich vzájomnej súvislosti a neprihliadol na všetky okolnosti, ktoré vyšli najavo, pričom záujem štátu nadradil nad oprávnený záujem daňového subjektu, hoci reálne plnenie v prospech žalobcu nespochybnil.

Daňový subjekt namieta nepresvedčivosť a nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia, keď z legitímneho rozhodnutia týkajúceho sa práv a oprávnených záujmov daňového subjektu musí nespochybniteľným spôsobom tak v rovine právnej ako i v rovine skutkovej vyplývať záver obsiahnutý vo výroku rozhodnutia. Z tohto rozhodnutia nevyplýva žiadne pochybenie žalobcu, ktorý všetky bežne dostupné spôsoby na získanie informácií o zrealizovanom obchode využil, pričom žiadne podozrivé transakcie na strane tak svojich dodávateľov ako ani svojich odberateľov nezistil, pričom správca dane vytýka práve konanie tretích osôb, ktoré ovplyvniť nevedel, žiadnym spôsobom však neuvádza vo svojich rozhodnutiach, čo presne mal teda žalobca urobiť aby zabezpečil splnenie si daňových povinností tretích osôb. Z tohto dôvodu je potom rozhodnutie žalovaného v rozpore so zásadou predvídateľnosti práva a zásadou právnej istoty.

Žalobca tiež namietal dĺžku daňovej kontroly, ktorá v súčasnosti prebieha od septembra 2010 v rozpore s § 15 zákona o správe daní a poplatkov, ktorá skutočnosť mohla mať vplyv na zákonnosť správnych rozhodnutí, keď protokol o daňovej kontrole vyhotovený po zákonnej lehote na ukončenie daňovej kontroly nemožno považovať za zákonný dôkaz a podklad pre rozhodnutie v daňovej veci, tak ako to vyplýva aj z nálezů Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 24/2010, a to aj napriek tomu, že daňová kontrola bola prerušená. Daňový subjekt žiaden dôvod na nedodržanie zákonnej lehoty na ukončenie daňovej kontroly nedal, pričom neprimeraná dĺžka zisťovania v rámci medzinárodnej výmeny informácií nemôže byť ospravedlnením pred zásahom do práv daňového subjektu. Navyše zo zákona o správe daní nevyplýva právo na prerušenie daňovej kontroly; uvažuje len o možnosti prerušenia daňového konania, pričom pri daňovej kontrole neodkazuje na primerané použitie ustanovení o prerušení konania. Pod pojem daňové konanie nemožno podradiť pojem daňová kontrola, pretože daňovou kontrolou správca dane neukladá daňovému subjektu povinnosti ani nerozhoduje o jeho právach.

Žalobca poukazuje na obsah podanej žaloby a tohto odvolania, na celý priebeh daňového konania a ním

produkované dôkazy a vyjadrenia, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu pokladá napadnuté rozhodnutie žalovaného ako i jemu predchádzajúce rozhodnutie správcu dane - dodatočný platobný výmer č. 631/230/17648/11/Bo za vydané v rozpore s ust. § 2 ods. 1, § 2 ods. 3, § 29 ods. 2, § 45 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ako i v rozpore s príslušnými ustanoveniami Obchodného a Občianskeho zákonníka, tak ako na ne žalobca poukazoval, pričom v daňovom konaní predchádzajúcom jeho vydaniu sa neprihliadalo na práva a zákonom chránené záujmy daňového subjektu a na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z tohto dôvodu má za to, že napadnuté rozhodnutie prvostupňového súdu, ktorým bola žaloba o preskúmanie zákonnosti uvedených rozhodnutí zamietnutá, nie je správne. Žalobca predložil všetky dostupné dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia, ktorými musel a reálne mohol disponovať, a tým splnil svoju dôkaznú povinnosť podľa ustanovenia § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. Daňové orgány svoje dôkazy opreli len o skutkové zistenia a nedostatky na strane iných subjektov, ktoré žalobca nijako nemohol ovplyvniť a na základe tejto skutočnosti založili svoj záver o nespĺnení jeho dôkaznej povinnosti. Takéto ponímanie posúva dôkazné bremeno daňového subjektu do nespĺniteľnej abstraktnej podoby. Z pohľadu dôkazného bremena žalobcu každá obchodná transakcia musí byť posudzovaná samostatne a charakter jednotlivých transakcií v reťazci dodávateľov nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo nasledujúcimi okolnosťami. Ak podľa daňových orgánov nebolo dodanie tovaru jednoznačne preukázané, potom táto nejednoznačnosť sa výhradne vzťahuje len na vzťahy medzi týmito spoločnosťami a nemôže byť dôkazom toho, že dodávateľ žalobcu tovar žalobcovi nedodal alebo že by žalobca tento nebol dodal maďarskej obchodnej spoločnosti len s poukazom na to, že si maďarský daňový subjekt nespĺnil svoje povinnosti.

K podanému odvolaniu sa písomným podaním zo dňa 04.03.2014 vyjadril žalovaný tak, že námietky žalobcu sú totožné s obsahom žaloby, pričom sa s napadnutým rozsudkom v celom rozsahu stotožnil a navrhol ho ako vecne správny potvrdiť.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 10 ods. 2 O. s. p.), preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo (podľa § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 211 a nasl. O. s. p.) a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania v zmysle § 250ja ods. 2 O. s. p. s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 17.09.2015 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O. s. p.).

Z obsahu predloženého spisu vyplýva, že predmetom súdneho prieskumu je zákonnosť rozhodnutia žalovaného č. I/224/92535-17444/2011/990886-r zo dňa 20.09.2011, ktorým zmenil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Nové Zámky č. 631/230/17648/11/Bo zo dňa 30.03.2011, tak, že § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní, a ktorým správca dane po daňovej kontrole vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2009 uvedený v daňovom priznaní vo výške 56 921,76 € a určil mu vlastnú daňovú povinnosť vo výške 237,84 €.

Zákon o správe daní v § 2 zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z týchto zásad je zásada zákonnosti. Podľa citovaného ustanovenia pri správe daní postupuje správca dane v konaní o daniach v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chráni záujmy štátu a obcí a dbá pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených na 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. 13 vety prvej zákona o správe daní, daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom.

Podľa § 15 ods. 16 zákona o správe daní, ustanovenia prvej časti a § 32, 34 a 41 sa primerane použijú aj na daňovú kontrolu.

Podľa § 15 ods. 17 zákona o správe daní, správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov, a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčísľujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona, 6eg) najviac o 12 mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa odseku 15, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

Podľa § 25a ods. 1 zákona o správe daní, správca dane môže konanie prerušiť, najmä ak sa začalo konanie o predbežnej otázke (§ 26) alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia.

Podľa § 25a ods. 5 zákona o správe daní, ak je konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

Podľa § 29 ods. 1 zákona o správe daní, dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

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 skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 49 ods. 1 zák. o DPH, právo odpočítat daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, platiteľ môže odpočítat od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítat daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 219 ods. 1, 2 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.

Najvyšší súd Slovenskej republiky sa stotožnil s právnym posúdením veci súdom prvého stupňa ako aj s jeho podrobným zdôvodnením, pričom pre zdôraznenie jeho správnosti len uvádza:

K základným právam účastníka konania obsiahnutým v práve na spravodlivý proces, patrí právo na uvedenie dostatočných dôvodov, na ktorých je rozhodnutie založené. V súvislosti s riadnym odôvodnením je potrebné uviesť, že vychádzajúc z konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské

práva (o. i. veci García Ruiz proti Španielsku, rozsudok zo dňa 21.01.1999 týkajúci sa sťažnosti č. 30544/96, Ruiz Torija proti Španielsku, rozsudok zo dňa 09.12.1994, týkajúci sa sťažnosti č. 18390/91, Van de Hurk proti Holandsku, rozsudok zo dňa 19.04.1994, týkajúci sa sťažnosti č. 16034/90,), judikatúry Ústavného súdu SR (sp. zn. I. ÚS 226/03 zo dňa 12.05.2004, III. ÚS 209/04 zo dňa 23.06.2004, sp. zn. III. ÚS 95/06 zo dňa 15.03.2006, sp. zn. III. ÚS 260/06 zo dňa 23.08.2006), nie je nutné, aby na každú žalobnú námietku bola daná súdom podrobná odpoveď a rozsah povinnosti odôvodniť súdne rozhodnutie sa môže meniť podľa povahy rozhodnutia a musí byť analyzovaný s ohľadom na okolnosti každého prípadu, ak však súd v odôvodnení nereaguje na zásadnú, relevantnú námietku, súvisiacu s predmetom súdnej ochrany prednesenú žalobcom, je potrebné tento nedostatok považovať za prejav arbitrárnosti (svojvoľnosti). Súd je povinný dbať na to, aby jeho rozhodnutie bolo presvedčivé, na podporu čoho uvedie dostatočné argumenty.

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku je nepochybné, z akých dôvodov dospel krajský súd k záveru o nedôvodnosti podanej žaloby a k potrebe jej zamietnutia. Skutočnosť, že krajský súd nerozhodol o podanej žalobe v súlade s predstavami žalobcu, nemožno považovať za porušenie práva na súdnu ochranu.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zák. o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Zákon o DPH stanovuje striktné podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie DPH. Pre odpočet DPH je podmienkou, aby uskutočnenie zdaniteľného plnenia, ktoré je deklarované účtovným dokladom, faktúrou so všetkými zákonnými náležitosťami, bolo zároveň reálne materiálne preukázané. V konaní tak nebolo preukázané reálne dodanie tovaru žalobcovi v zmysle § 19 ods. 1 zák. o DPH, keď ho nemohol dodať tvrdený dodávateľ.

Odvolací súd považuje za potrebné uviesť, že z rozhodovacej činnosti SD EÚ nepochybne vyplýva, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam, je uznaný a podporovaný Smernicou Rady č. 2006/112/ES (bod 41). Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne.

Z judikatúry SD EÚ vyplýva, že členské štáty sú povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné závierky a ostatné relevantné dokumenty (medzi inými pozri rozsudky SD EÚ zo 17.07.2008 vo veci Komisia vs. Taliansko, C-132/06, Zb. s. I-5457, bod 37; z 29.07.2010 Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, Zb. s. I-7639, bod 21; z 21.06.2012 Mahagében, C-C-80/11, C 142/11, body 63, 64). Každá zdaniteľná osoba je povinná viesť dostatočne podrobné účtovníctvo s cieľom umožniť uplatnenie DPH a jej kontrolu daňovým orgánom. Určenie opatrení, ktoré možno 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 uvedeného prípadu vo veci samej.

Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, sa presne zhodujú so skutočne realizovanými plneniami.

Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami a iným listinným dôkazom nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je

nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu.

Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii, predložení dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť byť aj preukázané. Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania DPH), 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 DPH uznaný ako oprávnený“.

Najvyšší súd Slovenskej republiky sa zaoberal aj namietaným vypracovaním protokolu z daňovej kontroly po zákonnej šesťmesačnej lehote.

V zmysle § 15 ods. 16 zákona o správe daní, možno ustanovenia o prerušení konania, systematicky zaradené do prvej časti zákona o správe daní, aplikovať aj na daňovú kontrolu, a teda správca dane mohol vydať rozhodnutie o prerušení podľa § 25a ods. 1 zákona o správe daní. Z obsahu odôvodnenia rozsudku krajského súdu je zrejmé, že daňová kontrola bola uskutočnená v lehotách uvedených v zákone o správe daní a preto sa v celom rozsahu stotožňuje s jej odôvodnením krajským súdom.

Za týchto skutkových okolností napadnuté rozhodnutie žalovaného je i podľa názoru odvolacieho súdu vydané na základe riadne a dostatočne zisteného skutkového stavu, pričom nakoľko odvolacie námietky žalobcu (totožné ako vznesené pred súdom prvého stupňa) neboli spôsobilé spochybníť jeho správnosť, bolo potrebné napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť.

O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 224 ods. 1 O. s. p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. a § 250k ods. 1 O. s. p. tak, že účastníkom ich náhradu nepriznal, keďže žalobca v odvolacom konaní úspešný nebol a žalovanému v takomto konaní náhrada trov neprináleží.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.