

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	5Sžf/67/2013
Identifikačné číslo spisu:	7012200822
Dátum vydania rozhodnutia:	30.10.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Milan Morava
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:7012200822.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členov senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a JUDr. Jarmily Urbancovej, v právnej veci žalobcu HALLMARK - CE, s.r.o., so sídlom v Ladmovciach 4, zastúpeného JUDr. Martinou Gombosovou, advokátkou so sídlom v Košiciach, Moldavská cesta 6, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020503/465236-670813/2012/5924 zo dňa 19.04.2012, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 7S/130/2012-122 zo dňa 13. marca 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach, č.k. 7S/130/2012-122 zo dňa 13. marca 2013 p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

I.

Rozsudkom z 13. marca 2013, č.k. 7S/130/2012-122 Krajský súd v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1020503/465236-670813/2012/5924 z 13. marca 2013 a dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Kráľovský Chlmec (ďalej len „správca dane“) č. 738/230/24597/11/Kaş zo dňa 05. 10 2011, a vrátenia veci na ďalšie konanie.

Krajský súd postupom podľa § 247 a nasl. Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutia v medziach žaloby, oboznámil sa s administratívnym spisom žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

Napadnutým rozhodnutím žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer správcu dane zo dňa 05.10.2011 č. 738/Kaş, ktorým 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 účinného do 31.

decembra 2011 (ďalej len „ZSDP“) nebol žalobcovi priznaný nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie júl 2010 v sume 10213,46 eur. Daňový úrad v dodatočnom platobnom výmere nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane v kontrolovanom zdaňovacom období júl 2010 z nákupu tovaru na základe dvoch faktúr a to faktúry č. FP 17 od dodávateľa BARAVIN, s.r.o. za nákup 10.000 litrov tokajského vína samorodného suchého - daň 10 260,- € a č. FP 18 od dodávateľa CARTOON, s.r.o. za nákup 9100 ks drevených kolíkov 3x5x110 - daň 7 002,45 €, v celkovej sume 17 262,45 €.

Krajský súd dospel k právnomu záveru, že žalobca nepreukázal v konaní splnenie zákonných podmienok pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zdaňovacom období júl 2010 v sume 17 262,45 € na základe vyššie uvedených dodávateľských faktúr. Uskutočnený nákup tovaru žalobca preukazoval iba dodávateľskými faktúrami a pokladničnými dokladmi (výdavkové a príjmové pokladničné doklady), pričom všetky faktúry ako aj pokladničné doklady vystavoval p. J. T. st., ktorý bol konateľom žalobcu ako aj dodávateľov - obchodných spoločností BARAVIN, s.r.o. a CARTOON, s.r.o. Krajský súd sa stotožnil so závermi správcu dane a žalovaného, že posudzované plnenia a transakcie týkajúce sa komodít uvedených v sporných faktúrach nesledovali skutočný účel a boli len nástrojom na získanie daňovej výhody - finančných prostriedkov zo štátneho rozpočtu.

Námietke žalobcu ohľadom jeho nemožnosti vyhovieť výzvam správcu dane na predloženie dokladov, pretože v tom čase sa štatutárny zástupca žalobcu nachádzal vo väzbe krajský súd nevyhoviel z dôvodu, že daňová kontrola za zdaňovacie obdobie júl 2010 bola začatá dňa 04.10.2010. Vtedajší konateľ žalobcu p. J. T. st. bol vzatý do väzby dňa 01.3.2011. Do dňa vzatia do väzby mal žalobca dostatočný časový priestor na preukázanie zdaniteľných obchodov. Konateľ žalobcu bol výzvami zo dňa 21.10.2010, 13.12.2010, 20.01.2011 a 16.02.2011, t.j. do jeho vzatia do väzby opakovane vyzývaný na predloženie dôkazov a podanie vysvetlení, pričom na tieto výzvy nereagoval.

Pokiaľ išlo o námietku žalobcu ohľadom nerešpektovania § 58 zákona č. 301/2005 Z.z. v súvislosti so zaistením dokladov žalobcu pri prehliadke v dňoch 01.03.2011 a 02.03.2011 krajský súd uviedol, že v tomto konaní nie je oprávnený posudzovať zákonnosť postupu policajných orgánov v súvislosti s výkonom domovej prehliadky. Neposkytnutie informácií požadovaných terajšou konateľkou žalobcu orgánmi polície nemá právny význam z pohľadu splnenia si dôkaznej povinnosti zo strany žalobcu, pretože terajšia konateľka žalobcu žiadala o poskytnutie informácie už po ukončení daňovej kontroly (daňová kontrola bola ukončená dňa 28.09.2011).

Taktiež ako nedôvodnú vyhodnotil krajský súd námietku žalobcu ohľadom nepreskúmateľnosti a nedostatku dôvodov rozhodnutia žalovaného. Rozhodnutie žalovaného obsahuje konštatovanie skutkového stavu zisteného vykonanou daňovou kontrolou, pričom žalovaný jednotlivé skutkové zistenia vyhodnocoval z pohľadu žalobcom uplatneného nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty.

K námietkam žalobcu v žalobe, že nemohol uplatniť dôkaznú povinnosť a ani realizovať svoje právo na súčinnosť so správcou dane a ani právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, pretože výkonom daňovej kontroly u žalobcu a u ďalších obchodných spoločností, v ktorých konateľom bol J. T. st., vytvorili zamestnanci správcu dane úmyselne stav, v ktorom žalobca nemohol reálne splniť požiadavky zamestnancov správcu dane krajský súd uviedol, že princíp proporcionality je normatívne zakotvený v článku 52 ods. 2 Charty základných práv v EÚ a predstavuje jednu zo všeobecných právnych zásad, ktoré sú základom právneho poriadku EÚ. Je rešpektovaná v rozhodovacej praxi súdneho dvora EÚ ako aj Ústavného súdu SR. Poukázal na nález Ústavného súdu č. PL ÚS 3/00. Žalobca nemôže namietat nezákonnosť postupu správcu dane len z dôvodu, že jeho konateľ je nadmerne zaťažovaný súčasne prebiehajúcimi daňovými kontrolami daňových subjektov - obchodných spoločností, ktoré sú personálne prepojené s osobou konateľa žalobcu. J. T. st. si musel byť vedomý toho, že pri uplatňovaní nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH môže byť dôvodnosť uplatnených nárokov predmetom daňových kontrol.

Krajský súd sa stotožnil so závermi správcu dane, že obchodné spoločnosti založené p. J. T. st.

nepodnikajú štandardným spôsobom a podnikateľskú aktivitu iba predstierajú v záujme získania daňových výhod - čerpania nadmerných odpočtov. Výsledky kontrol preukazujú, že okrem spoločnosti JOMADO, s.r.o., ktorá účtovala mzdové náklady (zamestnávala pracovníkov v pracovnoprávnom vzťahu) žiadnej z ďalších spoločností nevznikali režijné náklady, preto nemožno hovoriť o fungovaní žalobcu a ďalších obchodných spoločností prepojených osobou J. T. vo forme blízkej holdingu.

Žalobcovi, ktorý v konaní nebol úspešný, nepriznal právo na náhradu trov konania. Rozhodol tak podľa ustanovenia § 250k ods. 1 O.s.p.

II.

Proti tomuto rozsudku podal v lehote ustanovenej zákonom (§ 204 ods. 1, § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) žalobca odvolanie. Žiadal rozsudok Krajského súdu v Košiciach, č.k. 7S/130/2012-122 zo 13. marca 2013 zmeniť a rozhodnúť v intenciách žalobného návrhu. Súčasne si žalobca uplatnil náhradu trov konania, ktoré vyčíslil a špecifikoval.

Svoje odvolanie odôvodnil tvrdením, že krajský súd dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam (§ 205 ods. 2 písm. d/ O.s.p.) a jeho rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 205 ods. 2 písm. f/ O.s.p.). Dodal tiež, že súd sa v odôvodnení svojho rozhodnutia nedostatočne vysporiadal aj s námietkou žalobcu, že zo strany žalovaného sa jednalo o neodôvodnené a z toho dôvodu nepreskúmateľné rozhodnutie.

Žalovaný ako prvý namietol záver krajského súdu, že keďže sama existencia faktúry o dodávke tovaru nie je postačujúcim právnym základom pre preukázanie nároku na odpočítanie DPH a keďže z administratívneho spisu zo žiadnych dokladov nevyplyva, že by žalobca preukázal reálne dodanie tovaru, na základe ktorého by mu vznikla daňová povinnosť, neboli splnené podmienky ustanovené v § 49 ods. 1 a § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Podľa žalobcu však správca dane a v konečnom dôsledku ani krajský súd nevzali do úvahy žiadnu inú možnú alternatívu vo vzťahu k dodaniu tovaru. Dospeli tak v podstate k rovnakému, ničím nepodloženému záveru, že pokiaľ žalobca nepredložil žiadne dôkazy o tom, že tovar bol doručený (pričom žalobca sa domnieva, že sa malo jednať s najväčšou pravdepodobnosťou o faktúry, z ktorých by bolo zrejmé, že dopravu za tovar si účtoval dodávateľ alebo si žalobca ako odberateľ dopravu zabezpečil vo vlastnej réžii alebo prostredníctvom ďalšieho subjektu), tento tovar reálne dodaný byť nemohol. Žalobca má za to, že i z tohto dôvodu súd dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam.

Krajskému súdu tiež vytkol, že v napádanom rozsudku neuviedol, na základe akých skutočností dospel k záveru, že žalobca neunesol dôkazné bremeno v zmysle § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov (jediným argumentom v tomto prípade je skutočnosť, že formálna existencia faktúry nie je predpokladom na odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH) a nesplnil zákonné podmienky uvedené v § 49 zákona o DPH. Aj z tejto skutočnosti žalobca má za to, že krajský súd svoje rozhodnutie riadne neodôvodnil.

Žalobca opätovne zdôraznil, že skutočnosť, že medzi spoločnosťami existuje personálne prepojenie, nie je sama osebe spôsobilá mať výpovednú hodnotu vo vzťahu k uskutočneniu/neuskutočneniu akéhokoľvek plnenia. Personálnu účasť akejkoľvek osoby v akejkoľvek spoločnosti, resp. spoločnostiach, nie je podľa žalobcu možné dávať do priamej ani nepriamej súvislosti s uskutočnením zdaniteľného plnenia, pretože toto je preukázateľné len z iných skutočností.

Čo sa týka problematiky zaistených dokladov, t.j. že doklady požadované správcou dane a žalovaným v rámci výkonu daňovej kontroly neboli žalobcom predkladané z dôvodu, že boli zaistené orgánmi činnými v trestnom konaní (ďalej len „OČTK“), žalobca uviedol, že v danom prípade nešlo o jeho pochybenie a toto pochybenie mu nemôže byť na ujmu. Žalobca poukazuje na to, že všetky jeho doklady boli zaistené hromadne, bez spísania akéhokoľvek odovzdávacieho a preberacieho protokolu, čím došlo k porušeniu §

93 Trestného poriadku. Podľa žalobcu je preto potrebné ako predbežnú otázku riešiť zákonnosť postupu OČTK pri zaisťovaní dokladov žalobcu, nakoľko toto má zásadný vplyv na výsledok daňovej kontroly. Napriek tomu, že správny súd ani daňové orgány nie sú oprávnené túto otázku riešiť, bolo povinnosťou žalovaného daňové konanie prerušiť podľa § 25a ods. 1 ZSDP.

Žalobca ďalej poukázal na § 46 ods. 1, 4 a § 48 ods. 1, 2, 3 ZSDP spolu s čl. 46 ods. 1 ústavy a § 157 ods. 2 OSP s tým, že namietal, že napadnuté rozhodnutie krajského súdu požiadavky ustanovené v citovaných právnych normách nespĺňa, a to predovšetkým z dôvodu, že krajský súd sa náležitým spôsobom nevysporiadal s viacerými námietkami žalobcu. Išlo konkrétne o námietky týkajúce sa porušenia zásady proporcionality zo strany daňových orgánov prostredníctvom neúmerného zaťažovania žalobcu ako daňového subjektu, resp. aj iných daňových subjektov personálne prepojených sobou p. J. T., námietky ohľadom skutočnosti, že ťažiskovým dôkazom, na ktorom postavil správca dane svoje rozhodnutie je totožnosť osoby ako spoločníka, resp. konateľa v spoločnostiach, medzi ktorými malo dôjsť k uskutočneniu zdaniteľného plnenia.

Žalobca ďalej namietal porušenie princípu právnej istoty (čl. 1 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej aj „ústava“); rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky PL. ÚS 36/95), ktorého neopomenuteľnou súčasťou je predvídateľnosť práva, teda to, že obdobné situácie musia byť rovnakým spôsobom právne posudzované. Za diskriminačný možno považovať taký postup, ktorý rovnaké alebo analogické situácie rieši odlišným spôsobom, pričom ho nemožno objektívne a rozumne odôvodniť (napr. I. ÚS 87/93, PL. ÚS 16/95 a II. ÚS 80/99; PL. ÚS 21/00, PL. ÚS 6/04). V tejto súvislosti poukázal na žalobcu na rozsudok neoznačeného súdu z 12. januára 2011, sp. zn. 7S/13934/2010, v ktorej ako v skutkovo a právne obdobnej ako je tu prejednávaná vec žalobcu, súd rozhodol a vyhovel žalobcovi (SHEN TIAN, s. r. o.) v celom rozsahu a podľa § 250j ods. 2 písm. d/ OSP zrušil rozhodnutie žalovaného č. I/221/8986-95875/2010/990395-r z 30. augusta 2010 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

III.

K odvolaniu žalobcu žalovaný na výzvu krajského súdu predložil písomné vyjadrenie a žiadal rozsudok krajského súdu potvrdiť.

Vo vzťahu k námietkam procesného charakteru, ktoré sa týkajú spôsobu vykonania daňovej kontroly miestne príslušným správcom dane, poukázal žalovaný na stanovisko v jeho vyjadrení k žalobe.

Vo vzťahu k preukázaniu dodania tovaru uviedol, že svoje závery nepodmienil len nepredložením dôkazov o reálnom nedodaní tovaru (tokajské víno samorodné suché a drevené kolíky). Správca dane však, aj z dôvodu absencie preukázania dokladov o preprave tovaru od dodávateľov (BARAVIN, s.r.o. a CARTOON, s.r.o.) spochybnil dodanie tovaru medzi uvedenými spoločnosťami. Pokiaľ išlo o námietky žalobcu ohľadom spochybnenia zákonnosti postupu OČTK pri zaisťovaní účtovných a daňových dokladov uviedol, že v prípade žalobcu nebola splnená ani jedna podmienka na prerušenie konania podľa § 25a ZSDP. Nie je možné považovať za dôvod prerušenia daňovej kontroly nezačaté konanie vo veci nezákonného postupu OČTK pri zaisťovaní účtovných a daňových dokladov žalobcu. V tejto súvislosti žalovaný poukázal na list Prezídia Policajného zboru, ÚBOK zo dňa 19.01.2012 z ktorého vyplýva, že za žalobcu sa pri zaisťovaní dokladov v dňoch 01.03. a 02.03.2011 zúčastnila p. G. S. (účtovníčka žalobcu), ktorá sa vyjadrovala k dokladom, ktoré boli zaistené, podpisovala preberací protokol a zapečatené veci, preto táto osoba má vedomosť o tom, aké doklady a za aké spoločnosti boli zaistené. V odpovedi bolo tiež uvedené, že p. U., ako novej konateľke je umožnené nahliadnuť do zaistených vecí, vytvoriť si fotokópie, prípadne splnomocniť osobu, ktorá si môže potrebné veci pozrieť.

IV.

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 v medziach podaného odvolania napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu

predchádzalo (§ 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 O.s.p.), keď deň 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 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech.

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 čl. 1 ods. 1 veta prvá ústavy Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát.

Podľa čl. 2 ods. 2 ústavy štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

Podľa čl. 152 ods. 4 ústavy výklad a uplatňovanie ústavných zákonov, zákonov a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov musí byť v súlade s touto ústavou.

Podľa § 250i ods. 1 veta prvá O.s.p. pri preskúmvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia.

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 § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

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

Podľa § 2 ods. 1 ZSDP, 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 ZSDP, 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 § 15 ods. 1 prvé dve vety ZSDP, daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu.

Podľa § 15 ods. 6 ZSDP, kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

- a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu,
- b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly,
- c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,
- d) 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,
e) predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety,
f) umožňovať vstup do sídla kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom,
g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu alebo poskytnúť výpisy, prípadne kópie (§ 14 ods. 3).

Podľa § 29 ods. 8 ZSDP, 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 § 30 ods. 3 v spojení s § 30 ods. 6 a 7 ZSDP, rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tak ustanovuje tento zákon. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na základe ktorých sa rozhodovalo.

Podľa § 2 ods. 1 písm. b/ zákona č. 479/2009 Z.z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 479/2009 Z.z.“) orgánom štátnej správy v oblasti daní a poplatkov je Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky.

Podľa § 11 zákona v spojení s čl. IV. veta prvá č. 479/2009 Z. z. s účinnosťou od 01. januára 2012 sa zrušuje zákon č. 150/2001 Z. z. o daňových orgánoch a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 440/2000 Z.z. o správach finančnej kontroly v znení zákona č. 182/2002 Z. z. a zákona č. 534/2005 Z.z., t.j. ruší sa Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (§ 2 a § 3 zákona č. 150/2001 Z. z. o daňových orgánoch).

Podľa § 219 ods. 1 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

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

Najvyšší súd z obsahu predloženého súdneho a administratívneho spisu zistil skutkový stav tak, ako je podrobne popísaný v rozsudku krajského súdu, preto skutočnosti účastníkom známe nebude nadbytočne opakovať, s jeho odôvodnením, ktoré považuje za úplné, vyčerpávajúce a dostatočne výstižné sa stotožňuje v celom rozsahu, a len na doplnenie a zdôraznenie správnosti dodáva:

V prejednávanej veci žalovaný napadnutým rozhodnutím potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Kráľovský Chlmec, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 ZSDP, nebol žalobcovi priznaný nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie júl 2010 v sume 10 213,45 €. Dodatočný platobný výmer bol vydaný na základe výsledkov daňovej kontroly začatej 04.10.2010 a preveroval oprávnenosť nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie júl 2010, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. I/332/15276-81986/2011/Piku zo dňa 09.08.2011, so zameraním na kontrolu zdaniteľných obchodov v zmysle § 8 až § 12 zákona o DPH a správnosti vykázanej daňovej povinnosti v zmysle § 19 až § 21 zákona o DPH a kontrolu splnenia podmienok odpočítania dane v zmysle § 49 - § 51 zákona o DPH.

Vo vzťahu k preukázaniu uskutočnenia dodania tovaru predstavujúceho zdaniteľné plnenie, najvyšší súd poukazuje na to, že podmienky uvedené v § 49 a nasl. (odpočítanie dane) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže zákon to neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužiteľnosť, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet

stanovil.

Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný sám preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené.

Na základe obsahu administratívneho spisu má najvyšší súd za to, že daňové orgány v tu prejednáwanej veci postupovali v súlade so zásadou, že pri preukazovaní nároku na odpočítanie dane je dôkazná povinnosť daňového subjektu prísnejšia než u iných daní dospeli k záveru, že daňový subjekt (v konaní na súde v postavení žalobcu) neunesol dôkazné bremeno svojich tvrdení, a nebolo možné súhlasiť ani s jeho opakovanými odvolacími námietkami, keď neuviedol žiadne také skutočnosti, s ktorými by sa daňové orgány relevantne nevysporiadali.

Záver, ktorý bol zo zistených skutkových okolností v daňovom konaní ustálený zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. V predmetných prípadoch žalobcovi právo na odpočítanie dane (§ 49 ods. 1, § 51 ods. 1 zákona o DPH) nevzniklo. Najvyšší súd tu poukazuje tiež na Šiestu Smernicu Rady, 77/388/EEC zo 17. mája 1977, ktorá zakladá spoločný systém DPH a podľa ktorej právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej obchodov deklarovaných predloženými faktúrami. Inak je namieste skonštatovať, že daňový subjekt si odpočet DPH uplatnil neoprávnene, pretože dochádzalo iba k vyhotovovaniu faktúr bez toho, aby skutočne došlo aj k reálnemu uskutočneniu zdaniteľných obchodov. Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k právnomu záveru, že žalobca nepreukázal, že skutočne (reálne) došlo k dodaniu tovaru od dodávateľa BARAVIN, s.r.o. (faktúra č. FP 17) - za nákup 10 000 litrov tokajského vína samorodného vína suchého a dodávateľa CARTOON s.r.o. (faktúra č. FP 18) - za nákup 9100 kusov drevených kolíkov 3x5x110.

Najvyšší súd považuje za potrebné zdôrazniť, že nie správca dane, resp. súd v správnom súdnictve, musia preukazovať neexistenciu dôvodu pre neuznanie nároku daňového subjektu na nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty, ale daňový subjekt musí spoľahlivo preukázať svoje tvrdenia o uskutočnení dodania tovaru a služieb, aby bol jeho nárok uznaný ako oprávnený.

K námietke žalobcu, že krajský súd na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam (§ 205 ods. 2 písm. d/ OSP), najvyšší súd poukazuje na § 250i ods. 1 OSP, v zmysle ktorého pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia, pričom súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia. Z toho vyplýva, že súdy v správnom súdnictve v zásade dokazovanie nevykonávajú, len posudzujú, či dokazovanie vykonané v správnom konaní zodpovedá požiadavkám na zákonnosť správneho konania, či nedošlo k porušeniu procesných práv účastníka správneho konania, resp. až k zneužitiu právomoci zverenej zákonom správnomu orgánu.

Ako už bolo naznačené vyššie, aj najvyšší súd dospel k záveru, že žalovaný, ako aj správca dane, postupovali pri zisťovaní oprávnenosti žalobcom uplatneného nadmerného odpočtu v súlade s § 29 zákona o správe daní a poplatkov, dbajúc, aby skutočnosti rozhodujúce pre posúdenie oprávnenosti nadmerného odpočtu boli zistené čo najúplnejšie, pričom vykonali zistenia aj nad rámec návrhov žalobcu. Majetkové a personálne prepojenie spoločností zapojených do obchodu, v rámci ktorého mali byť uskutočnené dodania tovaru v zmysle vyššie uvedených faktúr ani daňové orgány a ani krajský súd nevyužili ako zásadné, pre spochybnenie žalobcovho tvrdenia o uskutočnení dodania tovaru.

Aj v smere vyhodnotenia sporných zistení ohľadom reálnej prevádzky do obchodu zapojených spoločností majetkovo a personálne prepojených s osobou p. T. postupovali daňové orgány v súlade so zákonom, jednotlivé zistenia neposudzovali mimo ich kontext, svoje zisťovanie neobmedzili len na skonštatovanie neexistencie jedného typu dokladov (účtovanie o prevádzkových nákladoch), ale toto dopĺňali preverujúc tak vysvetlenia a tvrdenia žalobcu, ktoré naopak on sám nevedel preukázať.

Ak aj žalobca namieta nepreukázanie opaku jeho tvrdení, najvyšší súd zdôrazňuje, že v správnom konaní

i v konaní pred súdom sú to v prvom rade pozitívne tvrdenia, ktoré sú predmetom dokazovania, pričom subjektom povinným predkladať dôkazy alebo ich návrhy je v prvom rade subjekt, ktorí existenciu práva alebo povinnosti, resp. existenciu skutku, tvrdí. Teda, v tu prejednávanej veci nebolo úlohou daňových orgánov preukázať neuskutočnenie zdaniteľného plnenia, a teda to, že žalobcovi nevznikol nárok na nadmerný odpočet, ale predmetom dokazovania bolo to, že k takémuto plneniu došlo, pričom nositeľom povinnosti tvrdiť, navrhnúť a predložiť dôkazy o reálnom dodaní tovaru podľa predložených faktúr je v prvom rade žalobca sám.

Pokiaľ žalobca nebol schopný predložiť dôkazy na preukázanie toho, že ním tvrdené skutočnosti sú dané, resp. existujú, nemožno túto absenciu dôkazu nahradiť dôkazom opaku, t.j., že ani daňové orgány nepreukázali, že neboli splnené podmienky pre priznanie nadmerného odpočtu v prospech žalobcu.

Najvyšší súd je toho názoru, že pokiaľ daňový subjekt v daňovom konaní nepreukáže ním tvrdené skutočnosti, nemožno z toho vyvodiť, že rozhodnutie bolo vydané na základe neúplných skutkových zistení. Pokiaľ v daňovom konaní správca dane po preverení daňovým subjektom tvrdených údajov zistí, že tento nie je schopný predloženými dokladmi doložiť oprávnenosť uplatneného nároku na nadmerný odpočet DPH, potom treba mať za to, že z hľadiska § 49 a nasl. zákona o DPH oprávnenosť uplatneného nároku nepreukázal. Dôvody nepreukázania tvrdení daňovým subjektom, sú pre právne posúdenie veci irelevantné.

Z rozsudku krajského súdu je zrejmé, že krajský súd pri formulovaní svojich záverov vychádzal jednak z obsahu vlastného spisu, t. j. najmä z podaní a tvrdení oboch účastníkov tunajšieho konania pred súdom, a z obsahu administratívneho spisu ako zdroja informácií o postupe správcu dane a žalovaného v konaní, ktoré predchádzalo vydaniu napadnutého rozhodnutia. Informácie obsiahnuté v administratívnom spise konfrontoval s námietkami a tvrdeniami uplatnenými v konaní pred súdom, v prvom rade v žalobe žalobcu. Nemožno priznať preto relevantnosť námietke žalobcu, že krajský súd neuviedol, na základe čoho dospel k záverom o zákonnosti napadnutého rozhodnutia, rozhodnutia správcu dane a konania, ktoré vydaniu každého z nich predchádzalo.

Nie je povinnosťou súdu reagovať na všetky námietky žalobcu, ale len na tie, ktorých obsah je spôsobilý spochybniť zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Postačí, pokiaľ je z kontextu odôvodnenia rozhodnutia zrejmé, prečo tieto nepovažovali za relevantné. Rovnako tak nie je súd povinný vysvetľovať aplikáciu právnych názorov vyslovených všeobecným súdom alebo ústavným súdom, resp. Súdnym dvorom Európskej únie, resp. ich neaplikáciu „v rozpore“ s právnym názorom účastníka konania.

Pokiaľ išlo o námietku žalobcu ohľadom skutočnosti, že žalovaný mal prerušiť výkon daňovej kontroly podľa § 25a ZSDP z dôvodu údajnej nezákonnosti postupu OČTK pri zaisťovaní dokladov žalobcu Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na to, že krajský súd sa vo svojom rozsudku s touto námietkou žalobcu vysporiadal na str. 13 odsek 4 napadnutého rozsudku. Najvyšší súd Slovenskej republiky opätovne zdôrazňuje, že § 25a ZSDP ustanovuje len možnosť správcu dane prerušiť konanie, najmä ak sa začalo konanie o predbežnej otázke alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, čo sa v tomto prípade nestalo. V tomto prípade totiž správca dane nemal dôvod zaoberať sa možným prerušením konania, pretože tu žiadne konanie o predbežnej otázke (alebo iné konanie) nezačalo. Táto námietka žalobcu je teda irelevantná.

Vzhľadom na uvedené má najvyšší súd za to, že krajský súd riadne a v súlade so zákonom posúdil zákonnosť napadnutého rozhodnutia a konania, ktoré mu predchádzalo, neopomenul dôležité námietky žalobcu a jeho rozsudok je vo výroku vecne správny. Preto najvyšší súd rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. a § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky o náhrade trov odvolacieho konania rozhodol 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., nakoľko žalobca v odvolacom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprislúcha.

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. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok **n i e j e** prípustný.