

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	5Sžf/101/2013
Identifikačné číslo spisu:	1012200104
Dátum vydania rozhodnutia:	30.10.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Milan Morava
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:1012200104.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a zo sudcov JUDr. Petry Pribelskej, PhD. a JUDr. Jarmily Urbancovej, v právnej veci žalobcu: Z.O.GROUP, s.r.o., sídlom Švabinského 13, Bratislava, IČO: 44 063 822, zast. advokátom JUDr. Miroslav Belica, sídlom Štefánikova trieda 79, Nitra, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/19661-123192/2011/993415-r zo dňa 30.11.2011, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S/27/2012-27 zo dňa 27.3.2013, jednomyseľne

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S/27/2012-27 zo dňa 27. marca 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

Krajský súd v Bratislave napadnutým rozsudkom zamietol žalobu žalobcu, ktorou žiadal súd o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/19661-123192/2011/993415-r zo dňa 30.11.2011, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava V, zo dňa 05.09.2011, za zdaňovacie obdobie december 2010, pričom tento platobný výmer zmenil zo sumy 39 897,29 € na sumu 39 867,29 € (z dôvodu nesprávneho sčítania dane uvedenej v daňovom priznaní 35 164,79 € a dane zistenej daňovou kontrolou 4 702,50 €) a účastníkom náhradu trov konania nepriznal.

V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že správca dane dodržal zásadu ekonomického dosahu právneho úkonu na daň, t.j. hodnotil právne úkony podľa skutočného obsahu. Skutočným obsahom v daných obchodných prípadoch bolo iba profitovať na odpočítaní dane z pridanej hodnoty za zdaniteľné obchody, ktoré boli daňovým subjektom deklarované ako nákup od tuzemských dodávateľov (pri ktorých sa reálnosť dodania nepotvrdila), s cieľom získať daňovú výhodu, čo je v rozpore so zákonom. Tvrdenie žalobcu, že správca dane nekonkretizoval doklady, ktoré žiadal ku konkrétnym daňovým priznaniam predložiť, je v rozpore so skutkovým stavom, pretože je evidentné, že doklady, ktoré požadoval správca dane na výkon daňovej kontroly, boli konkretizované v oznámení o výkone daňovej

kontroly č. 604/321/41426/2011/ Cíb zo dňa 31.3.2011 a následne boli konkretizované aj vo výzve na predloženie dokladov č. 604/321/111240/2011/Cíb zo dňa 24.6.2011, ktorá bola doručená konateľovi spoločnosti pánovi V. D. do U., ako aj na adresu sídla spoločnosti. Správca dane listom č. 604/321/96949/2011 zo dňa 02.06.2011 informoval žalobcu o vykonaných úkonoch, ktoré súviseli s výkonom daňových kontrol za zdaňovacie obdobie január, február 2010, apríl až december 2010 a január 2011. Predmetné oznámenie bolo doručené dňa 10.6.2011 žalobcovi - konateľovi spoločnosti p. V. D. do U., ako aj na adresu sídla spoločnosti. Písomnosť adresovaná na sídlo spoločnosti bola prevzatá dňa 28.6.2011, z čoho vyplýva, že žalobca mal zabezpečené preberanie zásielok. Nie je dôvodné tvrdenie žalobcu, že výpovede svedkov si odporujú a že tieto osoby všeobecne prehlasujú, že mal vykonávať iba fiktívne obchody, pretože zo spisu vyplýva, že svedkovia boli vypočutí konkrétne a vyčerpávajúco. Žalobca aj napriek doručenej výzve na predloženie dokladov, tieto nepredložil. Žalobca tak mohol učiniť aj prostredníctvom svojho právneho zástupcu, resp. tretej osoby, čo však neurobil. Čo sa týka navrhovaného prerušenia daňovej kontroly, krajský súd uviedol, že návrh na prerušenie podal advokát JUDr. Q. H., ktorý však nebol oprávnený konať v mene žalobcu. Správca dane informoval JUDr. Q. H., že v zmysle § 9 ZSDP sa daňový subjekt môže dať zastupovať zástupcom, ktorého si zvolí a ktorý koná v rozsahu plnomocenstva udeleného písomne s úradne overeným podpisom alebo ústne do zápisnice u správcu dane. Z dôvodu, že návrh na prerušenie daňových kontrol u žalobcu nebol doručený správcovi dane osobou, ktorá bola oprávnená konať za žalobcu, správca dane oznámil JUDr. Q. H., že podanému návrhu nevyhovuje. Správca dane doručil dňa 09.08.2011 žalobcovi výzvu na vyjadrenie sa a prerokovanie protokolu č. 604/321/126432/2011/Cíb zo dňa 27.07.2011, ktorá bola spolu s protokolom o daňovej kontrole doručená priamo konateľovi spoločnosti p. V. D. do U.. Vo výzve správca dane určil deň prerokovania protokolu na 25.08.2011. Žalobca zaslal správcovi dane svoje vyjadrenie k protokolom, v ktorom informoval správcu dane, že cestou svojho právneho zástupcu JUDr. Q. H. podal návrh na prerušenie všetkých konaní, ktoré sú vedené na Daňovom úrade Bratislava V. Správca dane mu listom č. 604/321/139839/2011/Cíb zo dňa 22.08.2011 oznámil, že nemôže vyhovieť jeho požiadavke na prerušenie všetkých daňových kontrol, pretože neexistujú dôvody na ich prerušenie. Konateľ žalobcu, napriek tomu že OČTK mu umožnili v priestoroch výkonu väzby nahliadnuť do dokladov spoločnosti žalobcu odmietol využiť svoje právo a súčinnosť pri zisťovaní skutkového stavu. Žalobca nepreukázal prijatie zdaniteľných obchodov, ktoré sú deklarované v daňovom priznaní.

Krajský súd aplikoval v odôvodnení ustanovenia § 2 ods. 1, 3 a 6 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších prepisov (ďalej len „ZSDP“), ďalej § 29 ods. 2 a 8 ZSDP a § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Poukázal aj na judikatúru Súdneho dvora EÚ.

Rozhodnutie o trovách konania krajský súd odôvodnil podľa § 250k ods. 1 O.s.p..

II.

Proti tomuto rozsudku podal včas odvolanie žalobca a navrhol napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie a priznal mu právo na náhradu trov konania. Uviedol, že prvostupňový súd nesprávne právne posúdil vec. Žalobca má za to, že žalovaný ani prvostupňový súd sa žiadnym spôsobom nevyporiadal s dôvodmi uvedenými v žalobe a to konkrétne porušením práva daňového subjektu podľa § 15 ods. 5 písm. e/ ZSDP, podľa ktorého má daňový subjekt počas daňovej kontroly právo klásť svedkom a znalcom otázku na ústnom pojednávaní. Z administratívneho spisu je zrejmé, že v konaní bolo vypočutých viacero osôb, všetky však bez prítomnosti žalobcu, bez možnosti konfrontácie. Žalobca poukazuje na nález Ústavného súdu SR, sp.zn. III ÚS 153/2007. Adekvátnym dôkazným prostriedkom na objasnenie, či došlo k zakúpeniu stavebného materiálu, mal byť predovšetkým podrobný výsluch konateľov žalobcu, prípadne ďalších zamestnancov žalobcu na okolnosti, kedy došlo k zakúpeniu tovaru a platbe. Podľa obsahu výsluchu a jeho hodnotení v intenciách ustanovenia § 2 ods. 3 ZSDP bude treba zvážiť, či neprichádza do úvahy konfrontácia s predávajúcimi, u ktorých bolo vykonané miestne zisťovanie. Všetci svedkovia sú obvinení z ekonomickej kriminality. Konateľ žalobcu bol počas celého výkonu daňovej kontroly vo väzbe a teda nemohol v žiadnom prípade predkladať

žiadne doklady. Je pravda, že tak mohol urobiť prostredníctvom svojho právneho zástupcu, ale skutkové okolnosti toto znemožnili. Žalobca uviedol, že sa jedná o osobu podnikajúcu v medzinárodnej nákladnej doprave v obci Svätoplukovo a súčasne bol vo väzbe konateľ, jeho matka i sestra, pričom jediný otec bol na slobode, tento však počas trvania väzby zahynul pri dopravnej nehode. Obhajca reálne nemal šancu sa dostať do priestorov žalobcu, nehovoriac o tom, že OČTK zaistili účtovníctvo tak, že do zápisnice u viedli, že sa jedná napr. o zelený šanón s označením V. D., počet listov 395 ks bez akejkoľvek inej špecifikácie.

III.

Žalovaný sa vyjadril k podanému odvolaniu žalobcu a navrhol rozsudok súdu prvého stupňa potvrdiť. Uviedol, že žalobca v odvolaní uvádza ako novú skutočnosť porušenie § 15 ods. 5 písm. e/ ZSDP. Žalovaný sa s týmto nestotožňuje, pretože sám konateľ žalobcu sa ukrátil o svoje právo konať v danej veci. Podľa žalovaného ospravedlnením nemôže byť ani fakt, že konateľ žalobcu bol v čase daňovej kontroly vo výkone väzby, pretože tento mal možnosť zvolenia si právneho zástupcu pre administratívne konania, avšak toto právo nevyužil. K tvrdeniu žalobcu, že v danom prípade ide o osobu, ktorá podnikala v medzinárodnej doprave žalovaný uviedol, že správca dane neuvádza, že daňový subjekt mal vykonávať len fiktívne obchody, práve naopak, správca dane uvádzal, že daňový subjekt vykonával medzinárodnú a vnútroštátnu kamiónovú prepravu. V danom prípade správca dane nespochybnil dodanie tovarov a služieb, ktoré platiteľ deklaroval v podanom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie december 2010, ale správca dane na základe zisteného skutkového stavu spochybnil prijaté zdaniteľné obchody, ktoré platiteľ deklaruje v podanom dodatočnom daňovom priznaní v riadku 21 v celkovej sume 39 867,29 €. Konateľ spoločnosti, napriek tomu že bol obmedzený na svojej osobnej slobode, nič mu nebránilo počas výkonu daňovej kontroly písomne komunikovať so správcou dane a poskytnúť vyjadrenie a predložiť doklady, ktoré si mohol zaobstarať prostredníctvom právneho zástupcu, prípadne tretej osoby. Žalovaný počas výkonu daňovej kontroly požiadal Prezídium PZ, ÚBOK, aby zaistilo doklady súvisiace s podnikateľskou činnosťou žalobcu a o zaistenie dokladov za zdaňovacie obdobie január, február, apríl až december 2010. Na základe listu OČTK správca dane zistil, že medzi zaistenými dokladmi sa doklady za obdobie december 2010 nenachádzajú. Z tohto dôvodu, správca dane v rámci daňovej kontroly využil doklady a písomnosti zo spisu žalobcu najmä výpovede svedkov, ktoré boli získané v rámci daňových kontrol u daňového subjektu AUTODOPRAVA Marián Zorko, s.r.o. (personálne prepojenou spoločnosťou). V sporných obchodných prípadoch bolo správcou dane preukázané vytvorenie umelých obchodných vzťahov medzi dodávateľskými spoločnosťami a žalobcom. Ako svedok bola vypočutá len p. F. (osoba personálne prepojená s konateľom spoločnosti, ktorá vyhotovovala za žalobcu faktúry a spracúvala účtovníctvo). K tvrdeniu žalobcu, že nemohol splnomocniť splnomocnenca aby ho zastupoval, pretože tento splnomocnenec nemôže kvalifikovane vystupovať, pretože všetky doklady v súvislosti so žalobcom zaistil vyšetrovateľ PZ, ÚBOK žalovaný uviedol, že žalobca v rámci daňovej kontroly tvrdil, že nemôže predložiť doklady pretože boli zaistené a v podanej žalobe tvrdí, že OČTK nezaistili všetky doklady. Tieto tvrdenia považuje žalovaný za účelové. Ak mal žalobca vedomosť o tom, kde sa všetky doklady nachádzajú, mal možnosť tieto doklady zabezpečiť a predložiť ich správcovi dane. V súvislosti s postupom správcu dane žalovaný ešte uvádza, že žalobca mohol podľa § 15 ods. 8 písm. d/ ZSDP do dňa doručenia výzvy uplatniť u správcu dane námietku proti postupu zamestnanca správcu dane pri výkone kontroly, čo však neurobil. K námietke žalobcu, že obhajca reálne nemal šancu dostať sa do priestorov žalobcu s tým, že OČTK zaistili účtovníctvo tak, že do zápisnice uviedli, že sa jedná napr. o zelený šanón s označením V. D. počet listov 395 ks - bez akejkoľvek špecifikácie žalovaný uviedol, že v danom prípade vykonával daňovú kontrolu v spoločnosti žalobcu a nie u daňového subjektu V. D..

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p., § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní, bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámené verejné vyhlásenie rozhodnutia na úradnej tabuli najvyššieho súdu a na jeho internetovej stránke

www.nsud.sk , najmenej päť dní vopred, rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy (§ 244 ods. 1 O.s.p.).

Súd v intenciách § 244 ods. 1 O.s.p. preskúmava aj zákonnosť postupu správneho orgánu, ktorým sa vo všeobecnosti rozumie aktívna činnosť správneho orgánu podľa procesných a hmotnoprávných noriem, ktorou realizuje právomoc stanovenú zákonmi.

ZSDP v ustanovení § 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.

Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určaniu dane správcou dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán. Z dôvodu ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti teda vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. To znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov.

Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne ako aj procesné), ktoré sú podľa § 1 zákona č. 1/1993 Z.z. o Zbierke zákonov Slovenskej republiky zverejnené v Zbierke zákonov.

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 § 2 ods. 6 ZSDP, 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. 1 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. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

Podľa § 15 ods. 5 ZSDP, daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo: a) na predloženie služobného preukazu zamestnancom správcu dane a písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly, b) byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami, c) predkladať v

priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety, d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu, e) klásť svedkom a znalcom otázku pri ústnom pojednávaní, f) vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim, g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

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 § 15 ods. 16 ZSDP, ustanovenia prvej časti a § 32, 34 a 41 sa primerane použijú aj na daňovú kontrolu.

Podľa § 15 ods. 17 ZSDP, 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, najviac o 12 mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa odseku 15, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

Podľa § 15 ods. 18 ZSDP, ak správca dane alebo orgán podľa odseku 15 nemôže daňovú kontrolu ukončiť do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia a ak bola lehota predĺžená podľa odseku 17, je povinný o tom s uvedením dôvodov písomne upovedomiť kontrolovaný daňový subjekt.

Z ustanovení § 29 ods. 1 a ods. 2 ZSDP, vyplýva, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 ZSDP, 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 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 § 48 ods. 2 ZSDP, odvolací orgán preskúma odvolaním napadnuté rozhodnutie vždy v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové, či právne okolnosti odvolávajúcim sa neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, možno na ne pri rozhodovaní prihliadnuť.

Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH dodaním tovaru je dodanie hmotného majetku, pri ktorom dochádza k zmene vlastníckeho práva, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na slovenskú menu podľa kurzu vyhlasovaného Národnou bankou Slovenska.

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

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 opakovat', s jeho odôvodnením, ktoré považuje za úplné, vyčerpávajúce a dostatočne výstižné sa stotožňuje v celom rozsahu, a len na doplnenie a zdôraznenie správnosti dodáva:

Predmetom tohto konania bolo rozhodnutie žalovaného č. I/222/19661-123192/2011/993415-r zo dňa 30.11.2011, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu č. 604/230/144120/11/Mich zo dňa 05.09.2011 o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2010 v sume (po zmene) 39 867,29 €.

Podľa § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) právo na odpočítanie dane z tovarov a služieb vzniká platiteľovi v deň, keď pri tejto službe vznikla daňová povinnosť, pričom daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby. To znamená, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ.

V uvedených prípadoch správca dane správne vyhodnotil obchodný prípad v tom smere, že takýto deň nenastal, pretože v rámci dokazovania sa nepreukázala skutočnosť, že žalobca skutočne dodal tovar v zmysle ním deklarovaných faktúr.

Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH 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. V zmysle písm. a) citovaného ustanovenia platiteľ môže odpočítat' daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku, z tovaru a služieb, ktoré sú, alebo majú byť platiteľovi dodané v nadväznosti na ustanovenie § 51 citovaného zákona.

Kľúčovou právnou otázkou v tomto konaní bolo posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 24 ods. 1 daňového poriadku.

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 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 aj preukázané. Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na rozsudok NS SR 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“.

Samotná existencia faktúry vyhotovenej platiteľom dane, na ktorej je uvedená DPH, nezakladá právo na odpočítanie dane uvedenej na faktúre. Technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne poskytnuté bolo. Splnenie formálnej stránky je jednou z podmienok, aby bolo na základe týchto dokladov uznané odpočítanie dane, ale tieto doklady musia byť odrazom reálneho plnenia.

Námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti napadnutému rozsudku krajského súdu, boli už predmetom žaloby a krajský súd sa s nimi vysporiadal (nie je pravdou ako uvádza žalovaný, že námietku podľa § 15 ods. 5 písm. e/ ZSDP uplatnil žalobca až v odvolaní proti napadnutému rozsudku krajského súdu). Najvyšší súd Slovenskej republiky sa nestotožňuje s tým, že prvostupňový súd podľa názoru žalovaného nesprávne právne posúdil vec tým, že porušil právo žalobcu podľa § 15 ods. 5 písm. e) ZSDP klásať svedkom otázky na pojednávaní. Naopak, ako vyplýva z administratívneho spisu a krajský súd sa s tým vysporiadal na str. 9 svojho rozsudku, sám žalobca nevyužil svoje právo pri zisťovaní skutkového stavu a pri dokazovaní, keď odmietol bez svojho právneho zástupcu nič podpisovať ani sa vyjadrovať, do dokladov nahliadať odmietol, požiadal o zavolanie strážnika a z miestnosti, kde prebiehalo ústne pojednávanie odišiel. Najvyšší súd Slovenskej republiky má za to, že napriek tomu, že žalobca bol počas výkonu daňovej kontroly vo výkone väzby a teda bol obmedzený na svojej osobnej slobode, mal zabezpečenú možnosť nebyť pasívny a realizovať svoje práva daňového subjektu v zmysle ZSDP buď osobne, alebo prostredníctvom advokáta, alebo tretích splnomocnených osôb. Treba tiež zdôrazniť, že daňová kontrola bola ukončená dňa 25.8.2011. Žalobca žiadnu námietku voči postupu zamestnancov správcu dane pri výkone daňovej kontroly do dňa doručenia výzvy nepodal.

Námietka žalobcu v odvolaní ohľadom spochybnenia výpovedí svedkov z dôvodu ich obvinenia z ekonomickej kriminality neobstojí, pretože všetci svedkovia museli byť poučení o povinnosti vypovedať a o následkoch krivej výpovede. Rovnako tiež argumenty o nemožnosti žalobcu predkladať v daňovom konaní doklady z dôvodu väzby jeho a rodinných príslušníkov sú účelové a ničím nepodložené. Ako už bolo uvedené, výkon väzby nie je skutočnosťou ktorá by mala za následok znemožnenie práva daňového subjektu podľa ZSDP, žalobca však svoje zákonom stanovené práva vôbec nevyužil.

Vzhľadom na uvedené, najvyšší súd napadnutý rozsudok ako vecne správny podľa § 219 ods. 1, 2 O.s.p. v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 224 ods. 1 O.s.p. a neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal.

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 opravný prostriedok nie je prípustný.