



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a sudcov JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Ivana Rumanu v právnej veci žalobcu: **S. A. D. N. Z., a.s.**, so sídlom N. Z., P., zastúpený R. C., s.r.o., V., B., proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Vazovova 2 Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. I/224/7572-45271/2010/990920-r zo dňa 25. mája 2010, č. I/224/7572-45272/2010/990920-r zo dňa 25. mája 2010, č. I/224/7572-45297/2010/990920-r zo dňa 25. mája 2010, č. I/224/7572-45273/2010/990920-r zo dňa 26. mája 2010, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/90/2010-80 zo dňa 20. decembra 2010, jednomyseľne

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/90/2010-80 zo dňa 20. decembra 2010 **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 .**

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí a postupu žalovaného a nepriznal mu náhradu trov konania.

Predmetom preskúmania zákonnosti a postupu sú rozhodnutia žalovaného :

- 1/ rozhodnutie č. I/224/7572-45271/2010/990920-r zo dňa 25. mája 2010,
- 2/ rozhodnutie č. I/224/7572-45272/2010/990920-r zo dňa 25. mája 2010,
- 3/ rozhodnutie č. I/224/7572-45297/2010/990920-r zo dňa 25. mája 2010,
- 4/ rozhodnutie č. I/224/7572-45273/2010/990920- r zo dňa 26. mája 2010,

ktorých prieskum krajský súd podľa § 112 ods. 1 O.s.p. spojil na spoločné konanie pod spis. zn. 11S/90/2010,

Vyššie uvedenými rozhodnutiami žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutia správcu dane, ktorými bol vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za porušenie ustanovenia § 20 a § 20a ods. 1 písm. c/, ods. 2 v nadväznosti na § 14 ods. 1, § 20 ods. 1 písm. a/ a § 13 ods. 1 zákona č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH).

Prvým rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nové Zámky zo dňa 22.12.2009 č. 631/230/68657/09/BI, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2003 v sume 33.951,20 €.

Druhým rozhodnutím potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nové Zámky, zo dňa 30. decembra 2009 č. 631/230/68991/09/BI, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj daň) za zdaňovacie obdobie február 2004 v sume 17.785,23 €.

Tretím rozhodnutím potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nové Zámky zo dňa 30. decembra 2009 č. 631/230/68992/09/BI, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2004 v sume 18.687,21 €.

Štvrtým rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nové Zámky zo dňa 30. decembra 2009 č. 631/230/68994/09/BI, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2004 v sume 18.491,73 €.

Krajský súd, ktorý posudzoval správnosť záverov daňových orgánov, z obsahu administratívnych spisov žalovaného a vykonaného dokazovania zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na daň podľa zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov za zdaňovacie obdobie roku 2004 a roku 2005 a súbežne i na daň z pridanej hodnoty podľa zákona č. 289/1995 Z.z. a zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol dňa 19.11.2009 a Dodatok č. 1 k protokolu zo dňa 22.12.2009. Na podnet žalovaného zo dňa 04.09.2009 bola správcom dane u žalobcu vykonaná aj opakovaná daňová kontrola za zdaňovacie obdobie december 2003, ktorej výsledky boli uvedené v protokole a so žalobcom prejednané dňa 18.12.2009. Vo vzťahu k napadnutým rozhodnutiam správca dane kontrolou zistil, že:

V poradí prvom prípade si žalobca v zdaňovacom období december 2003 odpočítal daň na vstupe z faktúr za nákup hnutel'ného majetku – ojazdené autobusy v počte 3 kusy (fa č. 380, č. 381, č. 382) od dodávateľa B., spol. s r.o. Za kontrolované zdaňovacie obdobie podal žalobca dodatočné daňové priznanie dňa 05.02.2004. Kontrolou účtovných dokladov a porovnaním čísiel karosérie správca dane zistil, že uvedené autobusy boli pôvodne majetkom platiteľa, ktoré vyradil z obchodného majetku dňa 05.12.2003, a na ktoré v zdaňovacom období december 2003 vystavil faktúry na predaj pre spoločnosť B., spol. s r.o.,. Išlo o staré autobusy s rokom výroby 1986-1987 s nulovou zostatkovou cenou, ktoré

mali pri vyradení z majetku žalobcu a následne pri zaradení do jeho majetku vždy iné EČV a z toho titulu aj technické preukazy pod rôznymi číslami série. Autobusy ako predmet fakturácie boli súčasťou reťazca (žalobca – B., spol. s.r.o., – S., s.r.o., – Š. R. – R. – B., spol. s.r.o., – žalobca), kde prechádzali od žalobcu ako platiteľa cez ostatné články reťazca naspäť k žalobcovi, pričom v každom článku reťazca dochádzalo k zvýšeniu ceny, a teda aj DPH. Fakturácia však prebiehala v dvoch zdaňovacích obdobiach november a december 2003. Správca dane zistil, že k žiadnemu zdaniteľnému plneniu v zmysle vystavených faktúr na predaj nedošlo, autobusy boli len prepravované do firmy R.-P, s.r.o., za účelom vykonania generálnych opráv, ktoré neboli fakturované. Správca dane preto neuznal žalobcovi daň na vstupe z deklarovaneho nákupu týchto autobusov v sume 1.057.620,-Sk za zdaňovacie obdobie december 2003. Platiteľ (žalobca) v týchto prípadoch priznal daň na výstupe z uskutočneného zdaniteľného plnenia, v skutočnosti k jeho uskutočneniu v zmysle vystavených odberateľských faktúr za predaj hnutel'neho majetku nedošlo. Správca dane znížil daň na výstupe o DPH z odberateľských faktúr za deklarovany predaj autobusov v sume 34.940,-Sk.

V poradí druhom prípade žalobca nepodal za kontrolované zdaňovacie obdobie február 2004 dodatočné daňové priznanie. Kontrolou účtovných dokladov a porovnaním čísiel karosérie správca dane zistil, že žalobca si v tomto zdaňovacom období odpočítal daň na vstupe z faktúr za nákup hnutel'neho majetku – ojazdených autobusov v počte 2 kusy (fa. č. 400048, č. 400049 nákup od dodávateľa B., spol. s.r.o.). Uvedené autobusy boli pôvodne majetkom platiteľa, ktoré vyradil z obchodného majetku dňa 17.02.2004 a dňa 20.02.2004 pre odberateľa N., B. O., J., N. Z. vystavil faktúry. Išlo o staré autobusy s rokom výroby 1987 s nulovou zostatkovou cenou, ktoré mali pri vyradení z majetku žalobcu a následne pri zaradení do jeho majetku vždy iné EČV a z toho titulu aj technické preukazy pod rôznymi číslami série. Autobusy ako predmet fakturácie boli súčasťou reťazca, kde prechádzali od žalobcu ako platiteľa cez ostatné články reťazca naspäť k žalobcovi (žalobca – O. O. (N.N.) – S., s.r.o., – R.-P, s.r.o., – B., spol. s r.o., – žalobca), pričom v každom článku reťazca dochádzalo k zvýšeniu ceny, a teda aj DPH. Hoci platiteľ priznal daň na výstupe z uskutočneného plnenia, v skutočnosti k jeho uskutočneniu v zmysle vystavených faktúr za predaj hnutel'neho majetku nedošlo, preto správca dane znížil daň na výstupe o DPH z odberateľských faktúr za predmetné autobusy v sume 46.550,-Sk tak, ako ich špecifikuje v rozhodnutí z 22.02.2004 pre odberateľa N.N., O. O. Keďže platiteľ nevedel dodatočne preukázať svoje tvrdenia, ktoré by mali vplyv na výsledok zistenia správcom dane, správca dane neuznal odpočítanie dane na vstupe z deklarovaneho nákupu týchto autobusov od dodávateľa B., spol. s r.o., v sume 582.348,-Sk (19.330,41 €).

V poradí treťom prípade žalobca nepodal za kontrolované zdaňovacie obdobie marec 2004 dodatočné daňové priznanie. Kontrolou účtovných dokladov a porovnaním čísiel karosérie správca dane zistil, že žalobca si v tomto zdaňovacom období odpočítal daň na vstupe z faktúr za nákup hnutel'neho majetku – ojazdených autobusov v počte 2 kusy (fa. č. 400058, č. 400059 nákup od dodávateľa B., spol. s r.o.). Kontrolou bolo zistené, že uvedené autobusy boli pôvodne majetkom platiteľa, ktoré vyradil z obchodného majetku dňa 17.02.2004 a dňa 20.02.2004 pre odberateľa N., B. O., J., N. Z. vystavil faktúry. Išlo o staré autobusy s rokom výroby 1988 s nulovou zostatkovou cenou, ktoré mali pri vyradení z majetku žalobcu a následne pri zaradení do jeho majetku vždy iné EČV a z toho titulu aj technické preukazy pod rôznymi číslami série. Autobusy ako predmet fakturácie boli súčasťou reťazca (žalobca – O. O. (N.N.) – S., s.r.o., – R.-P, s.r.o., – B., spol. s.r.o., – žalobca), kde prechádzali od žalobcu ako platiteľa cez ostatné články reťazca naspäť k žalobcovi, pričom v každom článku reťazca dochádzalo k zvýšeniu ceny a teda aj DPH,

a hoci platiteľ priznal daň na vstupe z uskutočneného plnenia, v skutočnosti k jeho uskutočneniu v zmysle vystavených faktúr za predaj hnutel'ného majetku nedošlo a autobusy boli len prepravené do firmy R.-P, s.r.o., za účelom vykonania generálnych opráv. Správca dane preto neuznal daň na vstupe z deklarovaného nákupu týchto autobusov v sume 585.390,- Sk (19.431,42 €). Keďže žalobca v zdaňovacom období marec 2004 predal dva autobusy, na ktoré neboli vystavené odberateľské faktúry a nebola ani odvedená daň DPH (výpoveď svedkyne Ing. P., zástupkyňa žalobcu, správca dane neznížil DPH na výstupe z titulu, že nedošlo k uskutočneniu zdaniteľného plnenia o sumu 22.420,-Sk).

V poradí štvrtom prípade si žalobca nepodal za kontrolované zdaňovacie obdobie apríl 2004 dodatočné daňové priznanie, avšak si v tomto zdaňovacom období odpočítal daň na vstupe z faktúr za nákup hnutel'ného majetku – ojazdených autobusov v počte 2 kusy (fa č. 400145, č. 400146 z 8.4.2004), od dodávateľa B., spol. s r.o.,. Tieto autobusy ako predmet fakturácie boli súčasťou reťazca (žalobca – O. O. (N.N.) – S., s.r.o., – R., s.r.o., – B., spol. s.r.o., – žalobca), kde prechádzali od žalobcu ako platiteľa cez ostatné články reťazca naspäť k žalobcovi, pričom v každom článku reťazca dochádzalo k zvýšeniu ceny, a teda aj DPH, a hoci platiteľ priznal daň na vstupe z uskutočneného plnenia, v skutočnosti k jeho uskutočneniu v zmysle vystavených faktúr za predaj hnutel'ného majetku nedošlo a autobusy boli len prepravené do firmy R.-P, s.r.o., za účelom vykonania generálnych opráv. Správca dane preto neuznal daň na vstupe z deklarovaného nákupu týchto autobusov v sume 579.692,- Sk (19.242,24 €). Kontrolou účtovných dokladov a porovnaním čísiel karosérie správca dane zistil, že uvedené autobusy boli pôvodne majetkom platiteľa, ktoré vyradil z obchodného majetku dňa 12.03.2004, a na ktoré v zdaňovacom období marec 2004 vystavil faktúry na predaj pre spoločnosť O. O., J., N. Z.. Išlo o staré autobusy s rokom výroby 1988-1989, s nulovou zostatkovou cenou, ktoré mali pri vyradení z majetku žalobcu a následne pri zaradení do jeho majetku vždy iné EČV a z toho titulu aj technické preukazy pod rôznymi číslami série. Hoci platiteľ priznal daň na výstupe z uskutočneného plnenia, v skutočnosti k jeho uskutočneniu v zmysle vystavených faktúr za predaj hnutel'ného majetku nedošlo, a preto správca dane znížil daň na výstupe o DPH z odberateľských faktúr za predmetné autobusy v sume 22.610,-Sk tak, ako ich špecifikuje v rozhodnutí zo dňa 30.12.2009 pre odberateľa N.N. O. O.

Krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku uviedol, že v daných prípadoch sú sporné skutkové okolnosti daňových transakcií, ktoré správca dane ani žalovaný nepovažovali za dostatočne preukázané na to, aby boli splnené podmienky na odpočítanie dane v zmysle platného zákona o dani z pridanej hodnoty. Preverení jednotlivých obchodných transakcií žalobcu na základe dokladov správca dane zistil, a v súlade so zákonom aj konštatoval, že doklady boli vystavené bez uskutočnenia zdaniteľného plnenia ako základnej podmienky pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Podľa názoru súdu sa žalovaný dôsledne vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu, vec po právnej stránke posúdil správne, na základe dostatočne zisteného skutkového stavu a v súlade so zákonom, keď fakturáciu posudzoval ako súčasť reťazca, ktorá prechádzala od žalobcu cez ostatné články reťazca naspäť k žalobcovi. Doklady k transakciám boli vystavené bez dodania tovaru, lebo pohyb autobusov sa nezhodoval s časovou postupnosťou vystavených faktúr (vyradenie autobusov daňovníkom, ich predaj a následná kúpa), a k žiadnemu dodaniu tovaru v zmysle vystavených faktúr na predaj hnutel'ného majetku nedošlo. Skutočnosti uvedené v dokladoch o pohybe autobusov, tvrdenia žalobcu, výpovede vypočutých svedkov, preberacích protokolov a záznamov z okresných dopravných inšpektorátov nezodpovedajú skutočnosti, t.j. deklarovanému nákupu predmetných autobusov. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane a v prípade, že nezodpovedá

deklarovanému plneniu dodávateľom podľa jednotlivých dokladov, potom predložená faktúra daňovým subjektom na zdaniteľné plnenie je len formálnym dokladom. V preskúmaných prípadoch žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok.

Zákon č. 289/1995 Z.z. platný v čase kontrolovaného zdaňovacieho obdobia zaviedol nový systém odpočítania dane a zavedenie nového pojmu pod názvom odpočítanie dane, čo malo lepšie vystihnúť podstatu nadväzujúc na legislatívnu úpravu v Európskej únii. Zákon platný v preverovanom období vychádza zo Šiestej smernice Rady Európskej únie a novozavedený systém bol založený na princípe vecného priradovania prijatého zdaniteľného plnenia k plneniam, ktoré platiteľ uskutočňoval a to podľa toho, či prijaté zdaniteľné plnenia budú uskutočnené výlučne na plnenia podliehajúce dani na výstupe alebo výlučne na plnenia, ktoré sú oslobodené od dane. V danom prípade zo zistení správcu dane v rámci daňovej kontroly vyplýva, že obchodné prípady sa v uvedených veciach nestali tak, ako ich deklaroval žalobca, teda že aj reálne išlo o nákup a predaj tovaru (autobusov), ale nesporne z dokazovania vyplýva, čo bol i zámer žalobcu, že išlo o opravu starých autobusov, ktoré sa po oprave vrátili späť k žalobcovi. Obchodno-právne vzťahy založené na kúpe a predaji majetku sú odlišné od vykonania generálnych opráv, t.j. od plnenia, zaradovaného do oblasti služieb, z hľadiska právnych predpisov. Žalobca svoj zámer o zhodnotenie nefunkčných autobusov s rokom výroby - v rozpätí od 1986 do 1995 nepopiera a ani netají, že cieľom bolo zhodnotiť autobusy na vyššiu radu z modelu 700 na model 900, teda vykonať generálnu opravu iným subjektom preto, aby sa tieto autobusy po ich zhodnotení vrátili k nemu späť. Zámer však realizoval a deklaroval dokladmi o vyradení starých nefunkčných autobusov, následne ich predajom inému subjektu, ktorý ich bez zhodnotenia odpredal ďalšiemu subjektu, a takto všetky obchodné transakcie prešli piatimi článkami reťazca s tým, že sa vrátili späť žalobcovi ako kúpa od dodávateľa B., spol. s r.o., a na základe takéhoto plnenia si žalobca odpočítal daň z pridanej hodnoty. V priebehu daňovej kontroly žalobca nevedel správcovi dane preukázať doklady o prijatí služby – generálne opravy autobusov tak, ako to upravuje zákon a nepoprel, že staré autobusy boli prepravované priamo od neho k vybranému subjektu R.-P, s.r.o., so sídlom S. N. V., na vykonanie ich čiastočnej opravy a ani to, že na niektorých, ešte pred vyradením zo svojho majetku, vykonal sám opravu motora, prevodovky a pod. Správca dane vykonal šetrenie dožiadaním za účelom výsluchu daňového subjektu vykonávajúceho opravy autobusov (Daňovým úradom Spišská Nová Ves) a ten potvrdil zistenia správcu dane, že vykonal iba čiastočnú opravu, avšak vykonané práce žalobcovi neboli fakturované.

Za nedôvodnú považoval prvostupňový súd aj námietku žalobcu, že opravu starých autobusov zveril inému subjektu z dôvodu prechodu zodpovednosti za prípadnú vzniknutú škodu na tomto hnutelnom majetku, keďže v účtovníctve žalobcu sa nenachádzali žiadne faktúry od spoločnosti B., spol. s r.o. (ani R.-P, s.r.o.), ktoré by zakladali nárok na odpočítanie dane z prijatých opráv. Žalobca preto nepreukázal, že nadobudnutie autobusov v zdaňovacom období formou nákup a predaj sa stal tak, ako deklaruje a nepreukázal ani tú skutočnosť, že odpočítanie dane mu vzniklo na základe dokladov na opravy autobusov. V preskúmaných prípadoch rozhodujúcou skutočnosťou je pohyb autobusov, teda, či deklarované obchodné transakcie podľa predložených daňových dokladov (faktúr) sa reálne i uskutočnili. Žalobca ako odberateľ autobusov (kúpa od B., spol. s r.o.) predložil správcovi dane faktúry tak, ako to vyžaduje zákon o dani z pridanej hodnoty, avšak v daňovom a ani v súdnom konaní nepreukázal, že vyfakturované plnenie zodpovedá pohybu kontrolovaných autobusov vzhľadom na nezrovnalosti dokladov o ich vyradení, o ich premiestnení na vykonanie opravy v spoločnosti R.-P, s.r.o., do Spišskej Novej Vsi, ešte pred vyradením, vykonaním prác touto spoločnosťou, následným predajom po ich vyradení subjektu N.N. – O. O., alebo B., spol.

s r.o., potom predaj spoločnosti S., s.r.o., a cez B., spol. s r.o., späť žalobcovi, čo bolo nesporne preukázané porovnávaním čísiel karosérií u jednotlivých autobusov, alebo ich čísla VIN. Ak má ísť o daňový doklad spôsobilý na odpočet dane z pridanej hodnoty, musí ho vyhotoviť platiteľ, t.j. osoba, ktorá atribúty tejto dane spĺňa, t.j. ide o osobu, ktorá má platiť daň z pridanej hodnoty a súčasne osoba, ktorá uskutočnila zdaniteľné plnenie.

Krajský súd dospel k záveru, že daňové orgány zistili skutkový stav v dostatočnom rozsahu a správne aplikovali príslušné ustanovenia zákona. Správca dane postupoval v súlade so zákonom č. 511/1992 Zb. o správe daní, na základe zistení uvedených v protokole, urobil záver formou vydania dodatočných platobných výmerov v zmysle § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 tohto zákona a vyrubil rozdiel dane za jednotlivé preverované zdaňovacie obdobia. Svoj záver vo výroku rozhodnutí zdôvodnil a podložil dôkazmi legálne zadováženými v rámci daňovej kontroly. Neobstojí preto námietka žalobcu, že správca dane i žalovaný porušili jeho práva a nebolo vykonané žiadne vyrubovacie konanie. Výsledkom vyrubovacieho konania v zmysle zákona je vyrubenie dane alebo rozdiel dane, čo bolo v danom prípade zistené a správca dane postupoval v zmysle zákona. Žalobca mal dostatočný priestor na zaujatie stanoviska k jednotlivým skutkovým zisteniam, mal možnosť vyjadriť sa ku kontrolovaným daňovým dokladom, byť prítomný pri vypočutí svedkov a klásť im otázky.

Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote prostredníctvom právneho zástupcu odvolanie žalobca a navrhol, aby odvolací súd rozsudok súdu prvého stupňa zmenil tak, že zruší rozhodnutia žalovaného, vec mu vráti na ďalšie konanie a prizná náhradu trov konania z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci, neúplného zistenia skutkového stavu a z dôvodu, že konanie má inú vadu, ktorá mohla mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci, pretože nevykonal ním navrhnuté dôkazy. V dôvodoch podrobného a rozsiahleho odvolania teda namietal posúdenie žalovaného a krajského súdu, a za podstatné v celej veci tvrdenie daňových orgánov, že porušil § 20 ods. 1 písm. a/ a § 20a zákona č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty.

Uviedol, že závery daňových orgánov o zistení veľkých nezrovnalostí medzi skutočným pohybom autobusov, faktúrami a inými dokladmi, t.j., že vystavené doklady nezodpovedajú skutočnosti a ich tvrdenia, že doklady boli vystavené bez dodania tovaru, t.j., že nedošlo k dodaniu tovaru v zmysle faktúr na kúpu a predaj hnutel'ného majetku (autobusy mali prejsť článkami reťazca len fakturačne) nie sú opodstatnené. Už v žalobách okrem iného napadnutým rozhodnutiam vytkol, že daňové orgány nevyčíslili výšku ekonomického zhodnotenia autobusov vo finančnom vyjadrení aj keď zistili, že k zhodnoteniu skutočne došlo, a ich pozornosť bola sústredená na posudzovanie a sponchybnovanie právnej formy jednotlivých transakcií. Uvedomuje si, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, ale nie je možné od neho očakávať aby preukazoval alebo vyvracal skutočnosti, na ktorých sa nezúčastnil. Nemohol predkladať, resp. vyvracať dôkazy daňových orgánov o zmluvných vzťahoch, na ktorých sa nezúčastnil, resp. v súvislosti s konaním tretích osôb, o ktorých ani nevedel. V tejto súvislosti poukázal na judikát Ústavného súdu ČR IV. ÚS 402/99 zo dňa 15.05.2011, z ktorého vyplýva, že nie je prípustné, aby sa od daňového poplatníka požadovalo predloženie dôkazu o skutočnosti, na ktorej sa nepodieľal. Pokiaľ žalovaný, resp. správca dane dospel k záveru, že jeden zo subjektov reťazca nesplnil svoje povinnosti v zmysle právnych predpisov, v dôsledku čoho bolo na žalobcu prenesené dôkazné bremeno aj tých skutočností, ktoré súviseli s iným daňovým subjektom, a ktoré nemal ako preukázať, nie je takýto postup žalovaného a správcu dane správny.

Daňové orgány nesplnili základnú úlohu daňovej kontroly, ktorou je zistenie alebo preverenie skutočností rozhodujúcich na správne určenie dane alebo vzniku daňovej povinnosti v zmysle ustanovenia § 15 ods. 1 a § 1a písm. c/ zákona o správe daní, základnú zásadu hodnotenia dôkazov podľa § 2, povinnosť najúplnejšieho zistenia skutočností podľa § 29 ods. 2 zákona o správe daní a zistený skutkový stav nemá oporu v spisoch. Krajský súd pri vydaní napadnutého rozsudku pochybil, keď neaplikoval ustanovenie § 250i O.s.p. a nevykonal potrebné dokazovanie ohľadne zistenia skutočností v zmluvných vzťahoch, ktorých účastníkom (S. N. Z.) nebol. Žalobca o zhodnotení autobusov predložil dôkazy, ktoré mal k dispozícii a to, že k zhodnoteniu autobusov došlo daňové orgány ani súd nespochybnili. Znaleckými posudkami bola preukázaná ich nadobúdacia hodnota a pochybnosti o ich hodnovernosti alebo dojem, že sú v rozpore s inými dôkazmi, mali daňové orgány preveriť a vypočítať znalcov. Tvrdenia žalovaného sú špekuláciami o tom, či je hodnota autobusu vyššia ako hodnota prác a materiálov a nie je možné, aby daňové orgány bez akéhokoľvek relevantného podkladu – dôkazu a riadneho vykonania dôkazov robili závery, na základe ktorých potom odôvodňujú nesplnenie zákonných povinností daňovým subjektom. Existencia pochybností musí byť opretá o skutkové dôvody a správca dane musí o nich informovať daňový subjekt spôsobom, ktorý mu umožňuje na ne reagovať, pochybnosti správcu dane rozptýliť a vzniknuté nejasnosti a nezrovnalosti vysvetliť, resp. odstrániť. Daňové orgány nevykonali vo veci určenia výšky ekonomického zhodnotenia vo finančnom vyjadrení žiadne dokazovanie, žalovaný tento nedostatok v odvolacom konaní neodstránil a ani daňový úrad v rámci prvostupňového vyrubovacieho konania. Dodatočné platobné výmery a rozhodnutia žalovaného sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov a preto, že nebol dostatočne zistený skutkový stav, ktorý nemá oporu vo vykonaných dôkazoch a spise. Pri posudzovaní kauzy a právnych úkonov smerujúcich ku konečnému zhodnoteniu autobusov, krajský súd ani daňové orgány nevzali do úvahy skutočnosť, že autobusy bez transakcií, ktoré sa uskutočnili v súvislosti s ich generálnymi opravami alebo technickým zhodnotením cestou predaja a kúpy, by nemohli slúžiť na dosahovanie, udržanie a zabezpečovanie zdaniteľných príjmov ani na permanentné viacročné uskutočňovanie zdaniteľných plnení, ktorých dôsledkom sú vysoké odvody dane z pridanej hodnoty štátu, a v konečnom dôsledku jeho čistým príjmom, lebo ide o daň z pridanej hodnoty od cestujúcich, ktorú spotrebiteľ nemá možnosť si odpočítať.

Ďalej vytykal krajskému súdu, že za nesporne preukázaný považoval jeho zámer vykonať generálnu opravu starých a nefunkčných autobusov iným subjektom a to, aby sa po ich zhodnotení na vyššiu radu k nemu vrátili. Daňový úrad v dodatočnom platobnom výmery (stanovisko správcu dane k vyjadreniu daňového subjektu, časť A bod 3) uvádza, že nespochybňuje zámer platiteľa obnoviť vozový park prostredníctvom generálnych opráv autobusov namiesto obstarania nových autobusov, či už z finančných alebo iných dôvodov. Tak Daňový úrad Nové Zámky ako aj žalovaný uznali, že ekonomickou podstatou celého obchodu bolo, aby staré nefunkčné autobusy boli nahradené autobusmi, ktoré sú prevádzkyschopné a s primeranými kvalitatívnymi vlastnosťami. Na druhej strane tvrdia, že dokladmi nepreukázal nárok na odpočítanie dane podľa zákona o dani z pridanej hodnoty. Sporné teda je, ako vykladali daňové orgány a krajský súd zákonné ustanovenia, podľa ktorých sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu a ustanovenia zákona o DPH a aký myšlienkový postup použili pri aplikácii týchto ustanovení na skutkové zistenia, keď z uvedeného a viacerých rozhodnutí súdu vyplýva, že skutočný obsah právneho úkonu je pre účely daňového konania rozhodujúci a forma právneho úkonu je druhoradá.

Žalobca nespochybňuje, že ekonomickou podstatou nákupu a predaja autobusov bolo obstaráť modernizované autobusy a obnoviť vozový park, ale nie je možné, aby daňové

orgány sankcionovali a vyvádzali nepriaznivé konsekvencie voči daňovému subjektu za to, akou formou právny úkon uskutoční. Je presvedčený, že nie je v rozpore so zákonom o dani z pridanej hodnoty, ak si pre dosiahnutie modernizácie autobusov, resp. obnovenia vozového parku, zvolil formu predaja a následnej kúpy. Nestotožňuje sa preto s názorom, že preukázanie kauzy – ekonomickej podstaty právnych úkonov je totožné s preukázaním konkrétnych materiálnych výkonov na autobusoch. To platí aj pre rozsudok krajského súdu založený na nesprávnom právnom posúdení veci, ktorého odôvodnenie je nezrozumiteľné, čo zakladá inú vadu konania, ktorá mohla mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci. Podľa rozsudku (str. 10 a nasl.) je zo spisu nepochybné, že skutočnosti uvedené v dokladoch o pohybe autobusov a tvrdenie žalobcu, výpovede vypočutých svedkov, konateľa spoločnosti B., spol. s r.o., Š. R., preberacích protokolov a záznamov z okresných dopravných inšpektorátov nezodpovedajú skutočnosti, t.j. deklarovanému nákupu autobusov. S týmito tvrdeniami sa nestotožňuje aj keď je možné, že predložené faktúry obsahujú niektoré formálne nedostatky, ktoré sa pri vysokej frekvencii obchodných prípadov môžu u platiteľa vyskytnúť, nemôžu však viesť k neuznaniu odpočtu dane z pridanej hodnoty. Takýto postih je neprimeraný a nemá oporu v zákone.

Z dodatočného platobného výmeru vyplýva stanovisko Daňového úradu Nové Zámky, že úhrady faktúr prebiehali v opačnom poradí ako fakturácia, čo bolo v rozpore s kúpnyimi zmluvami, podľa ktorých vlastníctvo prešlo až po úhrade kúpnej ceny. B., spol. s r.o., nemohla predávať autobusy v čase, keď ešte nebola ich vlastníkom a tok faktúr sa nezhodoval s tokom tovaru. S týmto názorom sa stotožnil aj žalovaný a na základe toho daňové orgány spochybňovali predaj a kúpu autobusov. Vôbec však neuviedli, aké právne predpisy aplikovali, aby mohli na základe tohto hodnotenia zmluvných vzťahov spochybníť kúpu a predaj, a z rozhodnutí nie je možné pochopiť ani to, prečo považovali za nezákonné, ak úhrada faktúr prebiehala skôr ako prevod vlastníckeho práva. Je toho názoru, že pokiaľ uskutočnil kúpu autobusov (od platiteľa dane z pridanej hodnoty), ktorých hodnota je preukázaná znaleckými posudkami, kúpnu cenu na základe daňového dokladu zaplatil, vrátane dane z pridanej hodnoty, a autobusy sú preukázateľné a nepochybne používané na poskytovanie zdaniteľných plnení žalobcu, (pričom tieto zdaniteľné plnenia podliehajú dani z pridanej hodnoty, ktorú žalobca odvádza do štátneho rozpočtu), nie je možné právo na odpočet dane neuznať, resp. úplne odňať právo na odpočet, k čomu v tomto prípade došlo. Za daných okolností je nepochopiteľné, prečo sa krajský súd stotožnil s právnym posúdením a závermi daňových orgánov, že nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľných plnení a nepochybnil názor žalovaného, že údajnými článkami reťazca, ako aj spoločnosťou B., spol. s r.o., nebola pridaná žiadna hodnota. Žalobca zaplatil daň z pridanej hodnoty ako súčasť kúpnej ceny za autobusy od spoločnosti B., spol. s r.o., a následne mu vzniklo právo na odpočet tejto dane. Zo spisu nie je zrejmé, že by B., spol. s r.o., daň neodviedla, touto transakciou žalobca nezískal nič na úkor štátneho rozpočtu a navyše odvádza dane zo zdaniteľných plnení, ktoré poskytuje. Prehlásenie žalovaného, že jednotlivé články len papierovo deklarovali vznik daňovej povinnosti a reálne daň neodviedli, nie je v prípade žalobcu pravdivé a jeho účelom je navodiť dojem, že nesie zodpovednosť za krátenie štátneho rozpočtu. Nie je jasné o (ne) pridaní akej reálnej hodnoty žalovaný hovorí, keď takýto pojem zo zákona o dani z pridanej hodnoty ani zákona o správe daní nevyplýva a používa výklad, ktorý nie je v súlade ani s jeho účelom. Pokiaľ ide o konanie spoločnosti S., s.r.o., v žiadnom prípade nie je možné pripisovať zodpovednosť žalobcovi tak, ako ju pripisuje žalovaný v rozhodnutí o odvolaní a daňový úrad v dodatočnom platobnom výmere. S., s.r.o., bol samostatný podnikateľský subjekt, za konanie ktorého nesú zodpovednosť jeho štatutárne orgány.

Podľa krajského súdu judikatúra Súdneho dvora Európskej únie z 12.01.2006 (spojené veci C-354/03, C-355/03, C-484/03) na ktorú poukázal, sa na prejednávané prípady nevzťahuje, v danej veci je skutkový stav jasný a nesporný, a v konaní neunesol dôkazné bremeno. V žalobách však poukázal aj na inú judikatúru Súdneho dvora Európskej únie týkajúcu sa primeranosti neuznania odpočtu dane z pridanej hodnoty v plnej výške. Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie vyplýva, že povinnosť členských štátov dosiahnuť cieľ stanovený smernicou a prijať všetky vhodné všeobecné alebo osobitné opatrenia na splnenie uvedenej povinnosti zaväzuje orgány verejnej moci, vrátane súdnych orgánov v rámci ich právomocí. Interpretácia vnútroštátnych predpisov v súlade s komunitárnym právom nie je otázkou posúdenia, či je jasný skutkový stav v konkrétnej veci, ale ide o povinnosť právneho posudzovania skutkového stavu v súlade s komunitárnym právom, a krajský súd bol povinný aplikovať judikatúru Súdneho dvora, pokiaľ sa v danom prípade odvoláva na znenie Šiestej smernice. Keďže nevzal do úvahy, že neuznanie odpočtu DPH v celom rozsahu je neprimerané a v skutočnosti predstavuje sankciu, pre ktorú nie je právny základ, ide o nesprávne právne posúdenie veci.

Na záver odvolania citoval ustanovenie § 45 ods. 1, 2 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a namietal preklúziu práva na vyrubenie dane za rok 2003. V zmysle tohto ustanovenia zákonom stanovená lehota pre zánik práva vyrubiť daň začína plynúť od konca roka, za ktorý sa daňové priznanie podáva a nie do konca roka, v ktorom sa podáva. Opačný výklad lehôt k vyrubeniu dane je veľmi extenzívnym postupom, ktorý nie je možné tolerovať. V danom prípade správne orgány porušili zákon, lebo vyrubili daň z pridanej hodnoty za rok 2003 v roku 2010, t.j. 7 rokov po roku, v ktorom vznikla povinnosť žalobcovi podať daňové priznanie, pričom v lehote 5 rokov od konca roka 2003 (t.j. do konca roka 2008) nevykonali úkon smerujúci k vyrubeniu dane. Treba podotknúť, že na uplynutie prekluzívnej lehoty bol krajský súd povinný prihliadnuť ex offo rovnako, ako aj daňové orgány. Krajskému súdu je potrebné vytknúť, že sa nevysporiadal so žiadnymi skutkovo a právne relevantnými námietkami uvedenými v žalobách, v rozsudku sa obmedzil iba na formálne potvrdenie záverov správnych orgánov a rekapituláciu ich názoru, v dôsledku čoho je odôvodnenie nedostatočné a zmätočné.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu uviedol, že vzhľadom na to, že odvolanie neobsahuje žiadne nové skutočnosti ako tie, ku ktorým sa podrobne už vyjadril, v plnom rozsahu sa pridržiava svojho písomného stanoviska k žalobe zo dňa 09.09.2010.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 O.s.p., § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), postupom podľa § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p. a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia vyvesené na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.supcourt.gov.sk, www.nsud.sk, rozhodol pomerom hlasov členov senátu 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch, v znení účinnom od 01.05.2011) a rozsudok verejnej vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

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

Podľa § 219 ods. 2 O.s.p. 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.

Odvolací súd vyhodnotil rozsah a dôvody odvolania vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Nitre po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 219 ods. 2 O.s.p. dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku.

V správnom súdnictve prejednávajú súdy 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.).

Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá pre správca dane v daňovom konaní ustanovuje povinnosť postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.o správe daní). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 2 ods. 3), podľa ktorej 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. Zásada rovnosti (§ 2 ods. 7), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti, vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy S. republiky).

Podľa § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní, správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

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 správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.).

S poukazom na citované ustanovenie je potrebné uviesť, že podmienky uvedené v § 20 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 zneužitelnosť, 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.

Preto v zmysle vyššie citovaného ustanovenia (§ 29 ods. 8 zákona) **dôkazné bremeno je na strane daňového subjektu, ktorý má povinnosť preukázať všetky tvrdené skutočnosti**, pričom správca dane, resp. žalovaný, tieto dôkazy len vykonáva.

Správu daní a príjmov, ktoré sú príjmom štátneho rozpočtu, vykonávajú finančné orgány samostatne. Daňové úrady ako finančné orgány okrem iného zisťujú a overujú skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Robia tak v daňovom konaní a v rámci tohto konania majú, a môžu daňové subjekty uplatniť svoje práva, ktoré im zákon priznáva a súčasne, a to predovšetkým, splniť svoju dôkaznú povinnosť. V daňovom konaní (v ktorom sa podľa zákona kladie dôraz na záujem štátu, resp. záujem verejný na riadnom plnení daňovej povinnosti, čo je zákonom uložená a ústavne podložená poplatková povinnosť voči štátu), platí totiž nielen obvyklá procesná zásada voľného hodnotenia dôkazu kompetentným orgánom, ale aj zásada prejednávacia (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.).

Pre daný prípad toto predstavovalo, že žalobca nemohol od správcu dane právom očakávať, že bude a musí čakať, či daňový subjekt v budúcnosti bude schopný zabezpečiť si dôkazy, ktoré by mohli nasvedčovať v jeho prospech. Žalobca ani nemohol očakávať, že súd bude suplovať činnosti finančných orgánov, a že v správnom súdnictve bude vykonávať dôkazy a hodnotiť tie, ktoré daňový subjekt mal a mohol predložiť v daňovom konaní, ale tak neurobil. K tomu treba ale dodať, že *úlohou súdu v správnom súdnictve nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov (súd na to nemá kompetenciu), ale len preskúmať zákonnosť rozhodnutí správnych orgánov, teda či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok (vymedzených žalobou) rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy*. Takýto záver nie je v rozpore s požiadavkou plnej jurisdikcie stanovenej v § 250i O.s.p., nakoľko postupne by súd dospel k názoru o vecnej správnosti rozhodnutia správnych orgánov, ktoré v správnom konaní vykonali všetky dostupné dôkazy na odstránenie rozporov. Z toho dôvodu nebolo možné zohľadniť ani námietku žalobcu uvedenú v odvolaní, že krajský súd nevykonával sám dokazovanie ohľadne zistenia skutočností v zmluvných vzťahoch, ktorých účastníkom (S. N. Z.) nebol.

V predmetnej veci správca dane identifikoval kontrolou zistené porušenia zákona o DPH, ktoré viedlo k zníženiu dane na vstupe za kontrolované zdaňovacie obdobia december 2003, február 2004, marec 2004 a apríl 2004, a na základe vykonanej daňovej kontroly (opakovanej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie december 2003) vychádzal zo skutočného obsahu právnych úkonov, t.j. skúmal skutočný - reálny pohyb autobusov. Zistil, že autobusy boli prepravované od žalobcu priamo na miesto vykonania opráv a po vykonaných opravách mu boli vrátené (bez fakturácie vykonaných opráv), teda išlo o priamy vzťah žalobcu ako kontrolovaného daňového subjektu a vykonávateľa opráv. Faktúry boli však vystavované na nákup a predaj hnutel'ného majetku postupne ďalším a ďalším odberateľom, z ktorých ani jeden na týchto autobusoch nevytvoril žiadnu pridanú hodnotu. Pridaná hodnota bola vytvorená len ich reálnou opravou u subjektu, ktorý opravy vykonával. Tok faktúr predstavovala reťaz piatich článkov, počínajúc a končiac žalobcom (žalobca - O. O., N.N. - S., s.r.o., - R.-P, s.r.o., - B., spol. s r.o., - žalobca), ktorá ale v konečnom dôsledku nemala žiadnu súvislosť so skutočným pohybom autobusov. V reťazci boli vystavené faktúry *bez reálneho zdaniteľného plnenia* a kontrolou bolo zistené, že jeden subjekt reťazca (tretí článok) taktiež deklaroval vytvorenie pridanej hodnoty, avšak túto deklarovanú pridanú hodnotu nepreukázal a do štátneho rozpočtu ani neodviedol.

Podľa § 14 zákona č. 289/1995 Z.z. o DPH v znení platnom a účinnom v kontrolovanom zdaňovacom období, *daňová povinnosť vzniká platiteľovi dňom uskutočnenia zdaniteľného plnenia, ak tento zákon neustanovuje inak*.

Podľa § 20a ods. 1 zákona č. 289/1995 Z.z. o DPH **odpočítat' daň podľa § 20 môže platiteľ** pri prijatom zdaniteľnom plnení, **ak**

a/ platiteľovi, ktorý uskutočnil toto zdaniteľné plnenie, vznikla daňová povinnosť (§ 14),

b/ daň na vstupe zaučtoval vo svojom účtovníctve; ak ide o platiteľa, ktorý nie je účtovnou jednotkou, daň na vstupe zaevidoval v záznamoch podľa § 24,

c/ má daňový doklad alebo zjednodušený daňový doklad, ktoré vyhotovil platiteľ.

Platiteľ môže odpočítat' daň v zdaňovacom období, v ktorom sa splnila posledná z podmienok podľa odseku 1 (§ 20a ods. 2 zákona č. 289/1995 Z.z.).

Z obsahu súdneho a administratívneho spisu žalovaného, ktorého súčasťou je aj administratívny spis správcu dane boli ďalej zistené skutočnosti tak, ako sú popísané na strane 5, 6 a 7 v rozsudku Krajského súdu v Nitre. Správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie a šetrenie na zistenie žalobcom označených dodávateľských faktúr na kúpu ojazdených autobusov od spoločnosti B., spol. s r.o., a výsluchom svedkov zistil, že predmetné autobusy boli opravované firmou R.-P, s.r.o., S. N. V., kde boli dopravené od žalobcu, a po oprave vrátené k nemu späť. Žiadnu opravu autobusov však firma R.-P, s.r.o., nevykonala, pretože na to nemala finančné ani priestorové možnosti, čo vyplýva z výsluchu konateľky tejto spoločnosti, a na vozidlách bolo vykonané len lakovanie a kompletovanie vozidla. Práce však boli pre spoločnosť riadne fakturované (bol uvedený iba materiál na opravu). Fakturácia medzi žalobcom a firmou R.-P, s.r.o., sa neuskutočnila.

Z kontrolných zistení tak vyplynulo, že žalobcom deklarované obchodné transakcie sa reálne neuskutočnili, lebo vecné a časové podmienky na odpočítanie dane neboli splnené, čo je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V sporných prípadoch sa nejednalo iba o hodnotenie správnosti alebo nesprávnosti formulácií na daňových dokladoch, ale predovšetkým o skúmanie splnenia zákonných podmienok pre odpočítanie dane. Ak si žalobca ako platiteľ dane uplatní nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako ich deklaroval v daňovom priznaní, alebo na predložených dokladoch (zmluvy a faktúry) a to aj osobou uvedenou na týchto dokladoch. Žalobca túto skutočnosť nevedel preukázať a sám dodávateľ (podľa predložených faktúr, z ktorých si žalobca uplatnil odpočet dane) potvrdil, že žiadnu generálnu opravu autobusov nevykonával. Nebolo ani preukázané, že spoločnosť B., spol. s r.o., v danej veci vystupovala ako sprostredkovateľ. Žalobca nepoprel, že na autobusy, ktoré nakúpil od decembra 2003 a v ďalších kontrolovaných zdaniteľných obdobiach, si uplatnil daň na vstupe z titulu dodávateľských faktúr (robil i odpisy z kúpy dopravných prostriedkov) a tiež ani to, že boli pôvodne jeho majetkom, a že boli od neho prepravené priamo do spoločnosti R.-P, s.r.o., S. N. V. na vykonanie opravy ešte pred ich vyradením ako nepotrebné, s nulovou hodnotou.

Podľa § 45 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. (v znení účinnom do 30. 04.2004), **ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, nemožno vyrubiť daň ani jej rozdiel dane alebo priznať nárok na daňový odpočet po uplynutí päť rokov od konca roku, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo hlásenie, alebo v ňom vznikla daňová povinnosť, bez toho, aby tu súčasne bola povinnosť daňové priznanie alebo hlásenie podať.**

Ak bol pred uplynutím tejto lehoty vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo jej rozdiel dane, plynie päťročná lehota znovu od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt

o tomto úkone vyrozumý. Vyrubiť daň alebo rozdiel dane však je možné najneskôr do desiatich rokov od konca zdaňovacieho obdobia, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo hlásenie, alebo v ktorom vznikla daňová povinnosť bez súčasnej povinnosti podať daňové priznanie alebo hlásenie (§ 45 ods. 2 tohto zákona).

K námietke žalobcu týkajúcej sa preklúzie práva na vyrubenie dane za rok 2003 odvolací súd, ktorý ju považuje za nedôvodnú, uvádza.

Protokol č. 631/320/63764/2002/Sá,Ká zo dňa 19.11.2009 o výsledku daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie december 2003 bol so žalobcom ako platiteľom dane z pridanej hodnoty prerokovaný a doručený mu dňa 18.12.2009. Povinnosť podať daňové priznanie vznikla žalobcovi v roku 2004. Za kontrolované zdaňovacie obdobie december 2003 podal žalobca dodatočné daňové priznanie dňa 05.02.2004.

V zmysle vyššie citovaného ustanovenia § 45 zákona č. 511/1992 Zb., povinnosť podať daňové priznanie za december 2003 vznikla v roku 2004. Zákonom stanovená lehota pre zánik práva daň vyrubiť, začína plynúť od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie, teda v danom prípade v lehote 5 rokov (t.j. do konca roka 2009). Daňová kontrola bola ukončená prerokovaním protokolu (18.12.2009) a dňom nasledujúcim začalo vyrubovacie konanie, to znamená, že v zákonnej lehote bol zrealizovaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane.

K ďalším námietkam žalobcu, ktorými poukazoval na rozsudky Súdneho dvora Európskej únie a domáhal sa toho, aby na jeho prípad boli aplikované ich závery, senát odvolacieho súdu poukazuje na rozsudky vydané v obdobných veciach vedených na Najvyššom súde Slovenskej republiky pod sp. zn. 2Sžf/16/2011 a sp. zn. 2Sžf/19/2011 (s rovnakými účastníkmi konania), keďže sa touto námietkou žalobcu už zaoberali (ide o veci, ktoré sú právne i skutkovo obdobné) a v súlade s § 250ja ods. 7 O.s.p. k nim z textu odôvodnenia rozsudku NS SR č.k. 2Sžf/19/2011 zo dňa 25. januára 2012 vyberá a uvádza nasledovné:

„Pokiaľ sa žalobca v daňovom konaní, alebo v súdnom prieskumnom konaní odvolával na niektoré rozsudky Súdneho dvora, bolo jeho dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky niektorého z rozsudkov Súdneho dvora, a nielen uvádzať niektoré právne závery v týchto rozsudkoch uvedené“.

Naviac konštatujeme, že v tomto prípade nie je možné aplikovať závery Súdneho dvora Európskej únie, na ktoré žalobca poukazuje (veci C-255/02, C-103/09), z dôvodu, že samotný žalobca bol prvým i posledným subjektom v predmetnom reťazci a podľa názoru odvolacieho súdu v konaní nebolo preukázané, že posudzované plnenie nezakladalo zneužívanie systému DPH. Zistené závery obsiahnuté v administratívnom spise, ako i v preskúmaných rozhodnutiach správcu dane i žalovaného tak, ako je uvedené i v rozsudku krajského súdu, preukazujú, že k zneužívaniu systému DPH v tomto prípade došlo.

Skutkový stav zistený správcou dane a žalovaným, ktorých úlohou pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočet dane z pridanej hodnoty je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom ale aj zo zistení, či v nich neabsentuje materiálny podklad, bol podľa názoru senátu odvolacieho súdu dostatočne preukázaný, v rozhodnutiach náležite odôvodnený a preto nemožno súhlasiť s námietkou žalobcu,

že rozhodnutia sú nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov a nezrozumiteľnosť. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane, byť prítomný pri výsluchu svedkov, klásť im otázky a zaujať stanovisko. Daňové orgány nepochybili, ak vyslovili záver, že žalobcovi nevznikol nárok na odpočet dane, lebo nesplnil zákonné podmienky podľa § 20 a § 20a zákona č. 289/1995 Z.z. platného v čase kontrolovaných zdaňovacích období v spojení s § 13 ods. 1, § 14 ods. 1 citovaného zákona.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny a v súlade so zákonom potvrdil. Rozhodnutia žalovaného a správcu dane obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti, žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a logického uvažovania, všetky dôkazy hodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z týchto podstatných dôvodov napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil.

Rozhodnutie krajského súdu je odôvodnené ústavne konformným spôsobom, reaguje na všetky námietky žalobcu, ktoré majú pre vec podstatný význam a krajský súd nepochybil, ak žalobu žalobcu podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol.

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd 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. Žalobca v konaní nebol úspešný, preto mu súd náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok **nie je** prípustný.

V Bratislave dňa 06. marca 2012

JUDr. Jana Z E M K O V Á PhD., v.r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Emília Čičková