

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	2Sžf/26/2013
Identifikačné číslo spisu:	5012200428
Dátum vydania rozhodnutia:	19.03.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Elena Kováčová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:5012200428.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD., v právnej veci žalobcu: Ľubomír Kultán, Radoľa 420, 023 36 Radoľa, IČO: 35 430 681, právne zastúpený JUDr. Romanom Hriadeľom, advokátom, so sídlom Sad SNP 669/6, 010 01 Žilina, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020508/1/946724/2012 zo dňa 23. apríla 2012, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/57/2012-66 zo dňa 14. novembra 2012, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/57/2012-66 zo dňa 14. novembra 2012, p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

Krajský súd v Žiline rozsudkom č. k. 21S/57/2012-66 zo dňa 14. novembra 2012 podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 1020508/1/946724/2012 zo dňa 23. apríla 2012, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer správcu dane - Daňového úradu Žilina, kontaktné miesto Kysucké Nové Mesto č. 9516301/466/12 zo dňa 18. januára 2012, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za obdobie júl 2009 v sume 5623,71 Eur, podľa § 44 ods. 6 písm. b/ zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších zmien a doplnení (ďalej len „zákon o správe daní“) z dôvodu, že v účtovníctve žalobcu boli zahrnuté falzifikáty dokladov elektronickej registračnej pokladnice (ďalej len „ERP“) od dodávateľa Z. R. Y. a Z. R. Y..

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku krajského súdu vyplýva, že z administratívneho spisu krajský súd zistil, že protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly zo dňa 15. decembra 2011 prevzal žalobca 21. decembra 2011. Z výzvy na prerokovanie protokolu zo dňa 15. decembra 2011 vyplýva, že žalobca bol poučený, že podľa § 15 ods. 10 zákona o správe daní môže svoje písomné vyjadrenie k protokolu predložiť najneskôr do 8 pracovných dní odo dňa jeho doručenia a že prípadné zmeškanie lehoty nie je

možné odpustiť. Lehota ôsmich pracovných dní uplynula dňa 3. januára 2012. Žalobca pri osobnom prevzatí protokolu dňa 21. decembra 2012 a ani v lehote ôsmich pracovných dní od jeho prevzatia nenamietal jeho nekompletnosť. Žalobca označil prevzatý protokol za nekompletný až dňa 10. januára 2012, t. j. v deň jeho prerokovania. Do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9500401/15012/2012/Vár zo dňa 10. januára 2012 uviedol, že protokol prevzal vo forme listov, ktoré neboli zviazané, podpísané a podľa jeho názoru tam neboli všetky listy. Správca dane v rámci uvedeného ústneho pojednávania vyhotovil a odovzdal žalobcovi rovnopis protokolu o výsledku zistenia z daňovej kontroly č. 655/320/30938/2011/Vár zo dňa 15. decembra 2011. Žalobca v podaní zo dňa 16. januára 2012, ktoré adresoval správcovi dane, uviedol, že protokol mu bol predložený neúplný - neobsahoval stranu č. 49. Namiesto nej sa mal v protokole nachádzať list č. 655/320/22788/11/Hrub zo dňa 27. októbra 2011 Daňového úradu Kysucké Nové Mesto adresovaný H. K. M., a preto nemal možnosť sa oboznámiť s výsledkami zistení z daňovej kontroly, čím nebola splnená podmienka doručenia protokolu podľa § 15 ods. 10 zákona o správe daní. Za deň doručenia preto považoval dátum 10. januára 2012. Dňa 17. januára 2012 žalobca podal vyjadrenie k protokolu, v ktorom uviedol, že nesúhlasí s obsahom protokolu po obsahovej a formálnej stránke. Protokol podľa jeho názoru obsahuje nepravdivé a nepodložené skutočnosti vo veci daňovej kontroly DPH za obdobie roku 2009. Z uvedeného dôvodu žiadal jeho prepracovanie a nové prejednanie.

Krajský súd v Žiline k tejto žalobnej námietke procesnoprávneho charakteru uviedol s poukazom na § 15 ods. 10 zákona o správe daní, že táto je nedôvodná. Z obsahu podaného odvolania žalobcu vo vzťahu k prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane je zrejmé, že táto námietka nekompletnosti protokolu nebola súčasťou odvolacích námietok žalobcu s tým, že súd preskúmava podľa § 250i ods. 1 OSP skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Je teda zrejmé, že touto námietkou sa nemohol žalovaný správny orgán v dôvodoch druhostupňového rozhodnutia zaoberať. Aj napriek tejto skutočnosti krajský súd túto námietku vyhodnotil a dospel k záveru, že je nedôvodná s tým, že z obsahu správneho spisu bolo zistené, že dňa 21. decembra 2011 žalobca osobne prevzal od správcu dane výzvu č. 655/320/30995/2011/Vár zo dňa 15. decembra 2011 na vyjadrenie sa k protokolu na jeho prerokovanie. Prílohou tejto výzvy bol aj protokol o výsledku zistenia daňovej kontroly č. 655/320/30938/2011/Vár zo dňa 15. decembra 2011. V uvedenej výzve správca dane stanovil dátum prerokovania protokolu na 10. januára 2012. Z uvedenej výzvy zároveň vyplýva, že žalobca bol poučený, že podľa § 15 ods. 10 zákona o správe daní môže svoje písomné vyjadrenia k protokolu predložiť najneskôr do 8 pracovných dní odo dňa jeho doručenia a prípadné zmeškanie lehoty nie je možné odpustiť. Lehota 8 pracovných dní uplynula dňa 3. januára 2012. Je nepochybné, že žalobcovi bol protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly doručený dňa 21. decembra 2011 (a to či už bez strany č. 49 alebo s ňou). Žalobca bol oprávnený vyjadriť sa k protokolu do 3. januára 2012, v rámci ktorého mohol namietnuť aj skutočnosť, že v uvedenom protokole chýba strana č. 49. Preto správca dane postupoval v súlade s § 15 ods. 10 zákona o správe daní, keď neprihliadol na vyjadrenie žalobcu k protokolu, ktoré podal po uplynutí uvedenej 8-dňovej lehoty.

Z obsahu administratívneho spisu je podľa názoru krajského súdu jednoznačne preukázané, že žalobca tento protokol za nekompletný označil až dňa 10. januára 2012, pričom do zápisnice z ústneho pojednávania z tohto dňa uviedol, že protokol prevzal vo forme listov, ktoré neboli zviazané, podpísané a podľa jeho názoru tam neboli všetky listy. Ako vyplýva z pojednávania, správca dane v rámci uvedeného ústneho pojednávania vyhotovil a odovzdal žalobcovi rovnopis protokolu o výsledku zistenia daňovej kontroly č. 655/320/30938/2011/Vár zo dňa 15. decembra 2011. Z obsahu spisu bolo ďalej preukázané, že žalobca podal vyjadrenie k protokolu, v ktorom uviedol, že nesúhlasí s obsahom protokolu po obsahovej a formálnej stránke, správca dane listom zo dňa 19. januára 2012 oznámil, že trvá na tom, že žalobcovi bol odovzdaný kompletný protokol a že pripomienky k protokolu neboli podané v zákonom stanovenej lehote a preto správca dane ich nemôže akceptovať.

Zároveň krajský súd poukázal na to, že z obsahu spisového materiálu, resp. z príloh, ktoré žalobca doložil k žalobe je zrejmé, že v administratívnom spise žalovaného sa nachádza list Daňového úradu Kysucké Nové Mesto vo vzťahu k H. K. M., U. U. zo dňa 27. októbra 2011, avšak tento nie je očíslovaný, resp. žurnalizovaný stranou 49. Protokol č. 655/320/30938/2011/Vár zo dňa 15. decembra 2011 obsahuje stranu 49 s názvom číselné zhrnutie výsledkov kontroly a označením č. 655/320/30938/2011/Vár. Okrem toho, ak skutočne došlo k odovzdaniu nekompletného protokolu, bolo

povinnosťou žalobcu predložiť dôkazy, ktoré by toto jeho tvrdenie preukázali, napr. fotodokumentáciu. Naopak, to, že žalobca nekompletnosť začal namietat až dňa 10. januára 2011, pričom bol poučený o práve podať všetky námietky v lehote 8 dní od doručenia (aj nekompletného) protokolu, svedčí o tom, že toto tvrdenie žalobcu je účelové.

Pokiaľ išlo o ďalšiu námietku žalobcu týkajúcu sa vyhodnotenia znaleckého posudku, aj túto krajský súd posúdil ako nedôvodnú. Podľa jeho názoru, v rámci správneho konania bolo dostatočným spôsobom preukázané, že niektoré doklady zahrnuté do účtovníctva žalobcu, na základe ktorých si žalobca uplatňoval odpočet DPH na vstupe, boli vyhotovené duplicitne, ako napr. doklad č. 27 z 25. marca 2009, č. 65 z 3. augusta 2009, č. 53 a č. 56 z 29. októbra 2009 a doklad č. 37 z 27. novembra 2009, resp. niektoré až v troch vyhotoveniach ako doklad č. 37, pričom na duplicitách nebolo uvedené, že sa jedná o kópie dokladov. Uvedené vyplýva práve zo znaleckého posudku J. R. J., R. Znalec v znaleckom posudku určil, ktoré doklady sú pravé a ktoré sú falzifikáty s tým, že aj krajský súd sa stotožnil s názorom, že na základe zistených znakov bolo možné konštatovať, že sporné pokladničné doklady zaúčtované v účtovníctve žalobcu v roku 2009 ako výdavkové pokladničné doklady (tam špecifikované) sú pravé, pričom u ostatných skonštatoval, že ide o falzifikáty. Podľa znaleckého posudku doklady, ktoré vykazujú posun (zmenšenie medziriadkovej vzdialenosti), nemohli byť tlačené v matricovom móde, ale boli vytvorené v nejakom grafickom, alebo textovom editore, resp. na ich tlač bola použitá iná ihličková (druhovo zhodná) tlačiareň. Znalecký posudok je jednoznačný v závere, že konkrétne doklady z ERP sú falzifikáty, keďže medziriadková vzdialenosť je menšia ako u pravých dokladov a pri použití matricovej tlačiarne (ktorá je podľa § 2 písm. b/ vyhlášky č. 55/1994 Z. z. súčasťou pokladne), je takýto posun nemožný.

Na základe uvedeného potom správne správca dane uznal odpočet DPH iba z predložených dokladov vyhotovených ERP od dodávateľa Z. R., ktoré boli označené ako pravé doklady a neuznal odpočet DPH z dokladov označených za falzifikáty. Vzhľadom k tomu, že neboli splnené podmienky na odpočítanie DPH, ktoré sú uvedené v § 49 ods. 1, resp. v § 49 ods. 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z., o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), nebol uznaný nárok na nadmerný odpočet z predmetných pokladničných dokladov za obdobie júl 2009, nakoľko bolo preukázané, že žalobca od dodávateľa (Z. R.) nemá doklad považovaný v zmysle § 71 ods. 5 zákona o DPH, resp. § 1 ods. 3 vyhlášky č. 55/1994 Z. z. za doklad vyhotovený dodávateľom, ktorý tovar dodal, keď predmetné doklady boli znalcom označené za falzifikáty. Z tohto dôvodu je podľa názoru krajského súdu možné konštatovať, že žalobca v predmetnom konaní pred daňovými orgánmi neunesol dôkazné bremeno, keď nepreukázal oprávnenosť nárokového odpočtu DPH vierohodnými dokladmi. Krajský súd v tejto veci poukázal na ust. § 29 ods. 1, resp. § 29 ods. 8 zákona o správe daní a dospel k záveru, že žalovaný neporušil zásady daňového konania vyjadrené v zákone o správe daní.

Vo vzťahu k námietke, že správca dane neskúmal reálnosť plnenia, reálnosť odobratia tovaru - stavebného materiálu zo strany žalobcu od Z. R. sa krajský súd stotožnil s vyjadrením žalovaného, že jedným zo základných a podstatných atribútov pri posúdení otázky, či daňový subjekt preukázal oprávnenosť nároku na uplatnenie nadmerného odpočtu DPH je pravosť daňových dokladov predložených daňovým subjektom - žalobcom. Keďže boli predložené nepravé doklady, nebola splnená podmienka § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, t.j. neexistovali faktúry od platiteľa vyhotovené podľa § 71 zákona o DPH. Žalovaný sa už preto reálnosťou plnení zachytených na takýchto dokladoch nezaoberal. Napriek tomu skúmal správca dane, ako vyplýva z obsahu spisu a vykonaného dokazovania aj uvedené skutočnosti. Žalobca vo svojej výpovedi (v rámci ústnych pojednávaní dňa 10. júna 2011 a 16. decembra 2011) uvádzal, že prepravu tovaru - stavebného materiálu, uskutočňoval vlastnými vozidlami a aj externe, stavebný materiál nakupovali majstri, zásobovači, ľudia na živnosť, pričom konkrétne mená žalobca uviesť nevedel, nevedel konkrétne mená majstrov zodpovedných za jednotlivé stavby, nevedel uviesť nákup materiálu, ktorý bol použitý na jednotlivých stavbách, to znamená, že nevedel uviesť konkrétne mená svedkov, ktorí by v rámci daňového konania svedčili. Preto správne žalovaný vyhodnotil, že žalobca v predmetnom prípade neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k nárokovateľnosti vrátenia nadmerného odpočtu DPH za obdobie júl 2009.

Čo sa týka ďalšej námietky na rozporný postup správca dane, že správca dane vykonal kontrolu vo vzťahu k žalobcovi aj za mesiac máj 2009, kde boli kontrolované aj doklady od Z. R., krajský súd poukázal na to, že uvedené zdaňovacie obdobie, teda máj 2009 nebolo predmetom odvolacieho konania a

táto kontrola vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu máj 2009 bola ukončená dňa 1. októbra 2009. Podľa názoru krajského súdu žalovaný ako aj správca dane dostatočne zistili skutkový stav za predmetné zdaňovacie obdobie, zabezpečili potrebné podklady, ktoré správne vyhodnotili a vyvodili správny právny záver.

Včas podaným odvolaním sa žalobca domáhal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vrátil mu vec na nové konanie a rozhodnutie. Žalobca sa nestotožnil so záverom prvostupňového súdu ohľadne procesného pochybenia, t. j. odovzdania protokolu. Tvrdil, že v prvostupňovom konaní, ako aj v žalobe uviedol konkrétne všetky skutočnosti, ktoré jednoznačne preukazujú, že žalovaný odovzdal protokol neúplný. Dôkazom tejto skutočnosti je aj to, že mu až následne dňa 10. januára 2012 bol odovzdaný protokol už úplný, zviazaný aj so stranou č. 49. Na jednej strane sám žalovaný pristupuje k celej veci prísne formálne a rigorózne, avšak sám si neplní svoje povinnosti súvisiace s odovzdaním protokolu úplného, zviazaného tak, aby neboli pochybnosti o jeho úplnosti a správnosti. Tieto pochybenia zo strany žalobcu boli vytýkané už v priebehu daňového konania žalovanému. Bolo povinnosťou krajského súdu prihliadnuť na tieto skutočnosti, ktoré boli jednoznačne preukázané. Žalobca zdôraznil, že ide o veľmi podstatný a zásadný písomný doklad v rámci celej daňovej kontroly. Jeho jednoznačné spochybnenie zo strany žalobcu následne spochybňuje aj celý ďalší procesný postup daňovej kontroly a tým aj následne vyplývajúce nezákonné rozhodnutia.

Žalobca ďalej namietal aj znalecký posudok, na ktorý sa odvolával žalovaný pri svojich rozhodnutiach. Podľa jeho názoru zo znaleckého posudku je zrejmé, že z troch posudzovaných znakov na originalitu dokladov, znalec spochybnil len jeden a to vzdialenosť medzier na dokladoch a ostatné dva znaky ako pečiatka a papier je treba považovať za originálne. S týmito námietkami sa nevysporiadal ani prvostupňový súd hoci žalobca žiadal, aby bolo nariadené kontrolné znalecké dokazovanie a predtým ešte vypočutý znalec Z. J.. Aj sám žalovaný nepostupoval v zmysle § 25a zákona č. 563/2009 Z. z., pretože mal vypočuť tohto znalca a o výsluchu bol správca dane povinný vyrozumieť aj žalobcu ako daňový subjekt.

Z hľadiska vyhodnocovania znaleckého posudku je podľa názoru žalobcu potrebné konštatovať, že tento posudok nie je jednoznačný, ktorý by bez akýchkoľvek pochybností mohol vyvodiť záver o neplatnosti predložených dokladov. Vzhľadom na pomer znakov, ktoré svedčia v prospech originalnosti predložených dokladov k pomeru jedného znaku, ktorý svedčí o opaku, je možno vyhodnotiť znalecký posudok ako dôkaz, ktorý nemôže odôvodňovať vylúčenie týchto dokladov, resp. jednoznačné konštatovanie, že ide o falzifikáty. Žalobca zdôraznil, že žalovaný len na základe tohto znaleckého posudku, teda len na základe tohto jedného dôkazu neuznal predkladané doklady. Týmto postupom boli porušené základné zásady daňového konania.

Ďalšie porušenia to už hmotnoprávneho charakteru vidí žalobca v tom, že žalovaný a následne aj prvostupňový súd nepostupovali dôsledne v zmysle zákona o DPH, keďže žalovaný pri vyhodnocovaní dôkazov vôbec opomenul ustanovenie § 75 ods. 4 zákona o DPH, podľa ktorého za správnosť údajov vo faktúre a za včasnosť jej vyhotovenia zodpovedá platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu, ak je faktúra vyhotovená prostredníctvom inej osoby alebo zákazníkom.

V danom prípade aj keď nešlo o faktúru v zmysle § 1 ods. 3 vyhlášky č. 55/1994 s poukazom na § 71 ods. 5 zákona o DPH ide podľa názoru žalobcu o riadny účtovný doklad. Vo vykonanom dokazovaní bolo jednoznačne preukázané, že doklady, ktoré žalovaný považoval za falzifikáty sú doklady od Z. R., ktorý dodával tovar a teda v zmysle vyššie citovaného ustanovenia § 75 ods. 4 zákona o DPH bol za tieto doklady zodpovedný Z. R. ako dodávateľ tovaru. Tento záver je podľa názoru žalobcu odôvodnený vzhľadom aj na doterajšiu súdnu prax. Poukázal pritom na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ktoré mal krajský súd k dispozícii, ako aj na odborný článok v denníku SME zo dňa 9. júla 2012, z ktorých je zrejmé, že obchodníci, ktorí vykonávajú všetky predbežné opatrenia, ktoré možno od nich odôvodnene požadovať v snahe zabezpečiť, že ich transakcie nie sú spojené s podvodom, musia byť schopní spoľahnúť sa na legálnosť týchto transakcií bez rizika straty práva na odpočet vstupnej dane; a taktiež na závery Európskeho súdneho dvora, kde sa v zásade konštatuje, že daňové úrady nemôžu od podnikateľov chcieť, aby preverovali dodávateľov.

Podľa názoru žalobcu, dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Podľa § 29 ods. 8 zákona

o správe daní, dôkazné bremeno nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukazovanie všetkých, resp. akýchkoľvek skutočností, teda aj tých, ohľadne ktorých táto povinnosť stíha úplne iný subjekt.

Znovu zopakoval, že v danom prípade žalobca vykonal všetky opatrenia, keď preberal tovar od svedka Z. R., prevzal doklady z registračnej pokladnice na ktorých bolo uvedené všetko tak, ako v zmysle zákonných predpisov je potrebné. Ani pri najväčšej snahe nemohol odhaliť pri preberaní týchto dokladov, že by malo ísť o falzifikáty. Zdôraznil, že ani daňový úrad pri prvej kontrole nemal pochybnosti o pravosti týchto dokladov až následne, keď zistil uvedené doklady aj u iných daňových subjektov nariadil znalecké dokazovanie. Čiže až samotným podrobným znaleckým dokazovaním boli zistené nepatrné rozdiely, ktoré žalobca nemohol v žiadnom prípade postrehnúť ani pri akejkolvek snahe. Žalobca nemôže zodpovedať za nesprávnu a neúplnú účtovnú evidenciu svojho dodávateľa.

Žalobca taktiež namietal, že podkladom na postup podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ v nadväznosti na ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH je preukázanie reálneho plnenia. Žalovaný ani neskúmal reálnosť plnenia a tým porušil ustanovenie § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, hoci žalobca preukazoval reálnosť plnenia dôkazmi a to jednak samotnými šoférmi, ktorí mu dodávali tovar, stavbami, ktoré vykonával v tom čase a na ktoré išiel stavebný materiál. U riaditeľa daňového úradu sa dožadoval reálnej kontroly ku ktorej neoficiálne aj došlo, kde sám riaditeľ daňového úradu bol so žalobcom na stavbách. Ani svedok R. nikdy nespochybnil odber stavebného materiálu tak, ako bolo uvedené v dokladoch.

Dodatočne predložil listinný dôkaz - zápisnicu o pojednávaní na Daňovom úrade v Žiline zo dňa 26. marca 2013, kde bola vykonaná konfrontácia medzi žalobcom a p. R., t.j. majiteľom obchodnej spoločnosti, ktorý vydával doklady elektronickej registračnej pokladne.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu zo 16. januára 2013 v úvode uviedol, že žalobca sa v odvolaní proti rozsudku krajského súdu v zásade neodklonil od námietok uvedených v odvolaní a v žalobe. Preto aj žalovaný opätovne poukázal na skutočnosti a závery, ktoré uviedol vo svojom rozhodnutí zo dňa 23. apríla 2012 ako aj vo vyjadrení k podanej žalobe.

Zdôraznil, že po zistení duplicitného vyhotovenia t. j. v dvoch vyhotoveniach, resp. až v troch vyhotoveniach niektorých dokladov z ERP dodávateľa Z. R. (v rámci výkonu daňovej kontroly) správca dane v rámci prešetrovania požiadal znalca J.. R. J., R.. o vyhotovenie znaleckého posudku, týkajúceho sa dokladov, vyhotovených predmetnou ERP dodávateľa Z. R. (s prideleným DKP č. 6911020521975001). Dôvodom pre vyhotovenie znaleckého posudku bola skutočnosť, že v účtovníctve žalobcu sa nachádzali doklady, ktoré mali byť vyhotovené uvedenou ERP, pričom obsahovo totožné doklady, ktoré mali byť takisto vyhotovené touto ERP, mali vo svojom účtovníctve zaúčtované viaceré daňové subjekty. Znalec bol požiadaný, aby na základe vykonanej expertízy určil, ktoré doklady sú originály, vytlačené na danej ERP a k nej prislúchajúcej tlačiarňi a ktoré sú falzifikáty. Znalec podrobným mikroskopickým skúmaním zistil, že pokladničné doklady za rok 2009 boli vyhotovené matricovou ihličkovou tlačiarňou, na predložených dokladoch boli všetky odtlačky vyhotovené nánosom pečiatkovej farby, t.j. odtlačením pečiatky. Vzájomným pozorovaním sporných dokladov bol pri porovnávaní zistený posun v zarovnávaní riadkov oproti porovnávacím dokladom, t.j. sporné doklady nie sú zhodné - rovnako editované a majú menšiu medziriadkovú vzdialenosť ako u pravých dokladov, preto nie je možné považovať ich za pravé doklady. V závere znaleckého posudku znalec uviedol, konkrétne ktoré sporné pokladničné doklady zaúčtované v účtovníctve žalobcu v roku 2009 ako výdavkové pokladničné doklady sú pravé a ktoré doklady sú falzifikáty.

Žalovaný poukázal na to, že znalec vo svojom znaleckom posudku neposudzoval originalitu použitej pásky a ani pravosť odtlačkov pečiatok, preto nemožno hovoriť o troch posudzovaných znakoch, ako to tvrdí žalobca. Znalec vo svojom znaleckom posudku overoval pravosť sporných pokladničných dokladov na základe zhodnosti vytlačeného textu dokladov. Žalobca v rámci doterajších konaní nevzniesol žiadnu konkrétnu námietku, ktorá by spochybňovala výsledok znaleckej expertízy.

Ďalej žalovaný uviedol, že žalobcovi nebol uznaný nárok na nadmerný odpočet DPH z dôvodu nesplnenia zákonnej podmienky podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, t.j. žalobca nemal doklad vyhotovený dodávateľom, ktorý tovar dodal, pretože predložené doklady boli znalcom označené za falzifikáty. Za vyhotovenie faktúry podľa § 75 ods. 4 zákona o DPH síce zodpovedá platiteľ, ktorý ho vyhotovil, avšak ak daňový subjekt nepreukáže splnenie zákonných podmienok na uplatnenie odpočítania

dane, nárok na odpočet DPH mu nevznikne.

K tvrdeniam žalobcu, ktoré sa týkali doručenia neúplného protokolu, žalovaný uviedol, že zákon umožňuje daňovému subjektu, aby sa v lehote ôsmich pracovných dní odo dňa doručenia protokolu k nemu vyjadril (po obsahovej a formálnej stránke). Uvedená lehota na vyjadrenie je lehotou prekluzívnou, preto na námietky daňového subjektu vznesené po tejto lehote správca dane už nemôže prihliadať. Žalobcovi bol protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly bezpochyby doručený dňa 21. decembra 2011 (a to či už bez strany č. 49 alebo s ňou). Bol oprávnený vyjadriť sa k uvedenému protokolu do 3. januára 2012 a v tomto vyjadrení mohol namietať aj skutočnosť, že v uvedenom protokole (jemu doručenom exemplári) chýba strana č. 49. Preto správca dane postupoval v súlade s § 15 ods. 10 zákona o správe daní

Pretože pravosť daňových dokladov predložených daňovým subjektom je jedným zo základných a podstatných atribútov pri posúdení otázky, či daňový subjekt preukázal oprávnenosť nároku na uplatnenie nadmerného odpočtu DPH, v prípade nepravých daňových dokladov nevzniká daňovému subjektu nárok na uplatnenie nadmerného odpočtu DPH. Žalovaný sa vzhľadom k tejto skutočnosti ako aj vzhľadom k obsahu rozhodnutia správcu dane už nezaoberal realnosťou plnení zachytených na týchto dokladoch. Pritom, ako to vyplýva z obsahu spisu, správca dane mal snahu skúmať u žalobcu realnosť plnení zachytených na sporných dokladoch, ale prístup žalobcu mu to neumožnil. Ako vyplýva zo zápisníc o ústnom pojednávaní (z 10. júna 2011 a zo 16. decembra 2011), žalobca uviedol, že preprava tovarov, nakúpených u Z. R. bola zabezpečovaná troma vlastnými dodávkami a externými vozidlami, ku ktorým sa nevedel vyjadriť. K existencii obsahovo zhodných dokladov vyhotovených ERP uviedol, že ho jeho zásobovači a dodávatelia materiálu museli oklamať. Ďalej uviedol, že on sám u Z. R. málokedy nakupoval. Nakupovali majstri, zásobovač alebo ľudia, ktorí boli u neho zamestnaní alebo s ním spolupracovali ako živnostníci. Konkrétne mená nevedel uviesť. Taktiež nevedel uviesť mená majstrov, ktorí boli v roku 2009 zodpovední za jednotlivé stavby a nevedel uviesť nákup materiálu, ktorý bol použitý na jednotlivých stavbách. Žalobca nevedel označiť ani osoby, ktoré by mohli byť prizvané ako svedkovia.

K poukazovaniu žalobcu na rozporný postup správcu dane žalovaný uviedol, že rozhodnutie, ktoré nadväzovalo na výsledok kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie máj 2009 nebolo predmetom odvolacieho konania. Hlavným dôvodom, pre ktorý správca dane počas daňovej kontroly na DPH za zdaňovacie obdobia január až apríl a jún až december 2009 požiadal znalca o vykonanie expertízy dokladov vyhotovených Z. R. prostredníctvom ERP bola skutočnosť, že v účtovníctve žalobcu sa nachádzali obsahovo úplne totožné doklady, ktoré mali byť vyhotovené ERP a taktiež skutočnosť, že obsahovo úplne totožné doklady, ktoré mali byť vyhotovené ERP mali vo svojom účtovníctve zaúčtované viaceré daňové subjekty. Uvedené skutočnosti neboli správcovi známe v čase, keď vykonával u žalobcu kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie máj 2009.

Žalovaný mal za to, že Krajský súd v Žiline v predmetnej veci rozhodol v súlade s platnými právnymi predpismi a preto navrhol napadnutý rozsudok potvrdiť a žalobcovi nepriznať náhradu trov konania.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 OSP preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, bez nariadenia pojednávania, podľa § 250ja ods. 2 a § 214 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP s tým, že deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné vyhovieť.

Rozsudok bol verejne vyhlásený 19. marca 2014 podľa § 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP.

Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 31. decembra 2011 právo odpočítat daň z tovaru, alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare, alebo službe vznikla daňová povinnosť. Podľa ods. 2 písm. a/ platiteľ môže odpočítat od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítat daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 15 ods. 15 zákona o správe daní ustanovenia o výkone daňovej kontroly sa vzťahujú rovnako aj na orgány oprávnené vykonávať daňovú kontrolu podľa osobitných predpisov.

Podľa § 29 ods. 8 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.

Predmetom súdneho preskúmavacieho konania je preskúmanie rozhodnutí žalovaného, ktorými bol žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b/, bod 1 zákona o správe daní vyrubený rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie júl 2009.

Odvolací súd z obsahu súdneho spisu zistil, že krajský súd sa náležite a v súlade so zákonom vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami žalobcu ako i s tvrdeniami žalovaného a dal odpoveď na výklad a aplikáciu použitých zákonných ustanovení v napádaných rozhodnutiach, a preto sa v plnom rozsahu stotožňuje s dôvodmi rozhodnutia krajského súdu tak, ako ich uviedol aj v tomto svojom rozsudku a na potvrdenie jeho správnosti považuje za potrebné doplniť nasledovné:

Jednou zo základných zásad daňového konania je v zmysle zákona o správe daní a poplatkov zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1). 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 Slovenskej republiky).

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie (§ 29 ods. 1). Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (§ 29 ods. 2). 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 (§ 29 ods. 4). 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).

Právo odpočítať DPH z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ, s výnimkou podľa odsekov 3 a 6. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb,

ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH). Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Najvyšší súd Slovenskej republiky mal z obsahu pripojeného administratívneho spisu za preukázané, že správca dane vykonal v danej veci rozsiahle dokazovanie. 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. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predložené daňové doklady nespĺňajú zákonné kritérium dostatočnej preukaznosti oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, t.j. žalobca v posudzovaných zdaniteľných obchodoch nemal doklad vyhotovený dodávateľom, ktorý tovar dodal, pretože predložené doklady boli znalcom označené za falzifikáty.

Ani v odvolacom konaní nebolo možné prisvedčiť opakovaným námietkam žalobcu, ktoré sa týkali neúplného protokolu a námietok k znaleckému posudku; žalobca neuviedol v odvolaní žiadne také skutočnosti, s ktorými by sa nevyporiadal krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku.

Pokiaľ ide o tvrdenie žalobcu v odvolaní, že z troch posudzovaných znakov na originalitu dokladov znalec spochybnil len jeden a ostatné dva znaky, ako pečiatka a papier, je treba považovať za originálne, tak obsah znaleckého posudku tomuto tvrdeniu nenasvedčuje. V znaleckom posudku sa uvádza, že na sporných materiáloch sa nachádzajú odtlačky obdĺžnikovej pečiatky, ktoré sú vyhotovené modrou pečiatkovou farbou. V prípade požiadavky je možné vyhotoviť expertízu pravosti týchto odtlačkov pečiatok. Ďalej sa v znaleckom posudku uvádza, že identifikačná hodnota farbiva pásiky, resp. kvality papiera dokumentu je minimálna a vhodná na použitie len pri skúmaní bezprostredne po sebe tlačенých dokladov, až do doby kým nie je nevyhnutné vymeniť tlačiacu pásku alebo papier v ERP. Overenie pravosti sporných pokladničných dokladov bolo z vyššie uvedeného dôvodu zamerané na zistenie zhodnosti vytlačeného textu dokladov.

Reálne plnenie samo osebe nezakladá nárok na odpočítanie DPH. Pri uplatnení práva na odpočítanie dane je platiteľ úspešný, keď splní zákonné podmienky ustanovenia § 51 ods. 1 zákona o DPH, z ktorých jedna nebola splnená, lebo ako relevantné doklady boli predložené falzifikáty z ERP. Pokiaľ ide o opakované námietky žalobcu, týkajúce sa zdaňovacieho obdobia máj 2009, možno len zopakovať závery rozsudku krajského súdu, že zdaňovacie obdobie máj 2009 nebolo predmetom daňovej kontroly v danej veci. K listinnému dôkazu, ktorý žalobca zaslal krajskému súdu 4. apríla 2013 (zápisnica o pojednávaní na Daňovom úrade Žilina zo dňa 26. marca 2013, číslo 9501401/1/1139779/2013) je potrebné uviesť, že pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 prvá veta OSP). Uvedená zápisnica o ústnom pojednávaní sa týka vypočutia svedka Z. R. v súvislosti s výkonom daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie január až december 2010 u žalobcu.

Záver krajského súdu, že žalobca v konaní pred daňovými orgánmi neunesol dôkazné bremeno, keď nepreukázal oprávnenosť odpočítania DPH vierohodnými dokladmi, považoval najvyšší súd z uvedených dôvodov za správny. Najvyšší súd Slovenskej republiky v konaní žalovaného správneho orgánu nezistil ani takú vadu, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého správneho rozhodnutia (§ 250i ods. 3 OSP), v dôsledku čoho nemožno konštatovať, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu alebo jeho postup nie je v súlade so zákonom. Nepochybil preto krajský súd, ak žalobu zamietol.

Za týchto skutkových okolností napadnuté rozhodnutie žalovaného je i podľa názoru odvolacieho súdu vydané na základe riadne a dostatočne zisteného skutkového stavu.

Z obsahu spisového materiálu, súčasťou ktorého je i administratívny spis žalovaného, je nesporne zrejmé, že krajský súd sa pri svojom rozhodovaní náležite vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami uvedenými v žalobe. V súdnom konaní obsahom administratívneho spisu bolo preukázané, že vykonané dokazovanie bolo náležite vyhodnotené a v hodnotení dôkazov tak ako prvostupňový súd ani odvolací súd nezistil právne pochybenia ani logické nesprávnosti ani takú vadu konania, ktorá by mala vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Preto, ak krajský súd dospel k právnomu záveru totožnému so záverom správnych orgánov oboch stupňov a rozhodol, že preskúmaným rozhodnutím žalovaného správneho orgánu nedošlo k porušeniu

zákona a chránených záujmov žalobcu, tento jeho názor považoval aj odvolací súd, z dôvodov uvedených vyššie, za správny.

Skutočnosti, ktorými žalobca v odvolaní spochybňuje predmetné rozhodnutie krajského súdu neboli zistené v odvolacom konaní. Tieto boli totožné s námietkami, ktoré žalobca namietal už v prvostupňovom konaní a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal.

Z uvedených dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolaniu žalobcu nevyhovel a s prihliadnutím na všetky individuálne okolnosti daného prípadu rozsudok Krajského súdu v Žiline ako vecne správny podľa § 219 ods. 1 a 2 OSP potvrdil.

Pri rozhodovaní o náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd vychádzal z ustanovení § 224 ods. 1 a § 250k OSP tak, že žalobcovi nepriznal ich náhradu, pretože nebol v odvolacom konaní úspešný a žalovanému právo na náhradu trov zo zákona neprináleží.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.