

Najvyšší súd
Slovenskej republiky

5Sžf/56/2011
5Sžf/57/2011
5Sžf/58/2011
5Sžf/59/2011



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Baricovej a členiek senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Eleny Krajčovičovej, v právnej veci žalobkyne **SMART OFFICE, s. r. o.**, so sídlom Krížna 21, Bratislava, *zastúpenej JUDr. Ing. Branislavom Pechom, advokátom so sídlom Štefánikova trieda 109, Nitra*, proti žalovanému **Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom Lazovná ulica 63, Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutí žalovaného č. I/222/3211-69876/2010/991031-r, č. I/222/3212-69877/2010/991031-r, č. I/222/3213-69878/2010/991031-r a č. I/222/3214-69879/2010/991031-r, všetky z 09. júna 2010, konajúc o odvolaní žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave, č. k. 2S/297/2010-127, 2S/320-322/2010 z 22. júna 2011, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave, č. k. 2S/297/2010-127, 2S/320-322/2010 z 22. júna 2011 **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 .**

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobkyne, ktorou sa žalobkyňa domáhala preskúmania a zrušenia vyššie uvedených rozhodnutí žalovaného, ktorými žalovaný potvrdil dodatočné platobné výmery Daňového úradu Bratislava I (ďalej len „správca dane“) č. 600/232/173926/2009/Sch, č. 600/232/173928/2009/Sch, č. 600/232/173931/2009/Sch a č. 600/232/173934/2009/Sch, všetky z 12. októbra 2009, ktorými správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly, obsiahnutých v protokole o výsledku daňovej kontroly č. 600/322/144599/2009/PlI z 02. októbra 2009, podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobia, v poradí uvádzaných dodatočných platobných výmerov, I. štvrťrok 2007 v sume 5.592,61 eura, II. štvrťrok 2007 v sume 6.756,02 eura, III. štvrťrok 2007 v sume 6.432,18 eura a IV. štvrťrok 2007 v sume 10.638,15 eura. Dôvodom vyrubenia rozdielu dane bolo neuznanie žalobkyňou deklarovanej dodávky tovaru odberateľom sídliacim v Maďarskej republike, nakoľko nesplnila zákonné podmienky oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu stanovených v § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov s účinnosťou do 31. decembra 2007 (ďalej len „zákon o DPH“). Žalobkyňa presvedčivým spôsobom nepreukázala uskutočnenie zdaniteľných obchodov deklarovaných obsahom faktúr č. 000009/07, č. 000010/07 vystavených v I. štvrťroku, č. 000030/07 a č. 000031/07 vystavených v II. štvrťroku 2007, č. 000040/07 a č. 000041/07 vystavených v III. štvrťroku 2007 a č. 000104/07, č. 000105/07 a č. 000106/07 vystavených v IV. štvrťroku 2007. Uvedené dodanie tovaru žalobkyňa nevykázala v podaných daňových priznaniach za vyššie uvedené zdaňovacie obdobia ani v súhrnných výkazoch za príslušné zdaňovacie obdobia I. až IV. štvrťroka 2007, čo správca dane ako i žalovaný vyhodnotili ako porušenie povinnosti vyplývajúcej žalobkyňi z ustanovenie § 80 zákona o DPH. Z dôvodu nesplnenia podmienok vyplývajúcich z § 43 zákona o DPH, konkrétne nepreukázania realizácie dodávky fakturovaného tovaru osobám identifikovaným pre DPH v inom členskom štáte, v Maďarskej republike, správca dane považoval predmetné dodanie tovaru za dodanie tovaru podľa § 8 v nadväznosti na § 19 zákona o DPH.

Krajský súd v Bratislave v medziach žaloby podanej žalobkyňou preskúmal napadnuté rozhodnutia, prvostupňové rozhodnutia správcu dane a konanie, ktoré predchádzalo ich vydaniu a dospel k záveru, že rozhodnutia a postup správneho orgánu sú v súlade so zákonom. Krajský súd citujúc ustanovenie § 43 ods. 1, ods. 5, § 8 ods. 1, § 19 ods. 1, § 25 ods. 1 a ods. 3 a § 80 ods. 1 ods. 5 zákona o DPH a § 44 ods. 6 zákona o správe daní a vychádzajúc z výsledkov dokazovania vykonaného pri preverovaní žalobkyňou deklarovaneho predaja tovaru odberateľom registrovaným na daň v Maďarskej republike konštatoval, že žalobkyňa vystavila a zaúčtovala vyššie uvedené faktúry, avšak nepreukázala, že došlo k deklarovaneému zdaniteľnému obchodu oslobodenému od povinnosti zaplatiť DPH podľa § 43 zákona o DPH. Taktiež sa podľa krajského súdu nepreukázalo, že k žiadnemu inému zdaniteľnému obchodu nedošlo. Krajský súd v odôvodnení rozsudku poukázal na výsledky dokazovania realizovaného v rámci daňovej kontroly a *bral do úvahy /prihliadol predovšetkým na skutočnosť*, že odberateľské faktúry vystavila pre osoby, ktoré ju nepoznajú, žiadne obchodné transakcie neboli medzi deklarovaneými subjektmi uskutočnené, ďalej krajský súd poukázal na rozpor v tvrdení žalobkyne, kedy v priebehu daňového konania uvádzala, že došlo k vráteniu tovaru pre nedostatky v dokladoch odberateľov (bližšie žalobkyňou nekonkretizovaných), pričom v žalobe uvádzala, že predmetný tovar nebol vôbec vyskladnený. Tieto rozdielne tvrdenia krajský súd posúdil ako nepresvedčivé a nevierohodné. Krajskému súdu bolo z obsahu administratívneho spisu taktiež zrejmé, že v čase výkonu miestneho zisťovania a následnej daňovej kontroly neexistovali vystavené dobropisy, ktoré žalobkyňa predložila až v odvolacom konaní pred druhostupňovým správnyim orgánom. Rovnako ako žalovaný i krajský súd dodatočne predložené dobropisy vyhodnotil ako nedôveryhodné dôkazy, predovšetkým z dôvodu nesprávne uvádzaných identifikačných údajov odberateľov v Maďarskej republike, tak ako tomu bolo i na pôvodne predložených sporných faktúrach; nesprávne *adresy*, pečiatky a podpisy konateľov dotknutých odberateľov. Krajský súd sa čiastočne stotožnil s námietkou žalobkyne ohľadne nevykonania previerky priestorov prevádzkarne žalobkyne na jej návrh, a to do tej miery, že správca dane má v záujme úplného zistenia skutkového stavu preveriť pravdivosť tvrdenia účastníka daňového konania a vykonať dôkazy v objekte, ktorý nebol správcovi dane nahlásený ako prevádzkareň. Avšak v tejto súvislosti krajský súd *žalobkyňou/uvadený navrhovaný* dôkaz vyhodnotil ako nadbytočný, pretože žalobkyňa hodnoverne nepreukázala, že po vystavení faktúr kupujúci z iného členského štátu Európskej únie nenadobudli právo nakladať s tovarom ako vlastníci, že nedošlo k dodaniu tovaru (zdaniteľnému plneniu), a ani samotná fyzická prítomnosť tovaru by jej tvrdenia bez pochybností nepotvrzovala. Podľa krajského súdu

vykonaným dokazovaním zo strany správcu dane sa spochybnili daňové doklady predložené žalobkyňou na preukázanie ňou deklarováných zdaniteľných plnení, ako i realizácia dodávky tovaru do iného členského štátu, tak i odstúpenie od dodávky tovaru a jeho nevyskladnenie, ktoré bolo žalobkyňou deklarované dodatočne predloženými dobropismi. *S poukazom na ustanovenie § 43 ods. 1, ods. 5, § 8 ods. 1, § 19 ods. 1, § 25 ods. 1 a ods. 3 a § 80 ods. 1 ods. 5 zákona o DPH a § 44 ods. 6 zákona o správe daní krajský súd konštatoval zákonnosť napádaných správnych rozhodnutí nezistiac porušenie zásad daňového konania za správneho vyhodnotenia riadne zisteného skutkového stavu potrebného na preverenie daňovej povinnosti, a preto krajský súd dospel k záveru, že námietky žalobkyne neodôvodňujú zrušenie napadnutých rozhodnutí.*

O náhrade trov konania krajský súd rozhodol tak, že podľa § 250k ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) neúspešnej žalobkyni uplatnené právo na náhradu trov konania nepriznal.

Proti rozsudku krajského súdu podala žalobkyňa v zákonom stanovenej lehote odvolanie z dôvodov podľa § 205 ods. 2 písm. d/ a f/ OSP, vo vzťahu k napádaným správным rozhodnutiam z dôvodov podľa § 250j ods. 2 písm. a/ až e/ OSP, domáhajúc sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil tak, *že zruší napádané rozhodnutia žalovaného, pričom nad medze petitu žaloby navrhla zrušiť aj prvostupňové rozhodnutia správcu dane.*

V súvislosti s namietaným nesprávnym právnym posúdením veci žalobkyňa trvala na tom, že žiadna daňová povinnosť nenastala a neboli porušené ustanovenia § 25 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH, i keď boli faktúry vystavené, tovar zo skladu neodišiel, preto nedošlo k zrušeniu dodávky tovaru alebo k vráteniu tovaru. Z uvedeného dôvodu podľa žalobkyne nebolo potrebné v súlade s § 80 ods. 5 zákona o DPH vykazovať v súhrnnom výkaze predaj tovaru za I. – IV. štvrt'rok 2007, pretože tovar nebol zo skladu vydaný. Správca dane mal k dispozícii všetky potrebné doklady preukazujúce, že fakturovaný tovar nebol cez hranicu prepravený – knihu dobropisov, dobropisy k vystaveným faktúram, platby dobropisov. Podľa žalobkyne prípadné nesprávne adresy odberateľov na faktúrach nemôžu zakladať daňovú povinnosť žalobkyne.

Žalobkyňa namietala postup správcu dane v rozpore so zásadami daňového konania podľa § 2 v spojení s § 29 ods. 2 zákona o správe daní a porušenie procesných ustanovení pre výkon daňovej kontroly podľa § 15 ods. 5 a ods. 6 zákona o správe daní. Podľa žalobkyne

prvostupňové rozhodnutie nemá oporu v riadne zistenom skutkovom stave, nakoľko správca dane vychádzal len z podkladov, ktoré si vyžiadal, ktoré však nemohli postačovať na vydanie rozhodnutia.

Správca dane nemal podľa žalobkyne záujem zistiť a preveriť skutočnosti týkajúce sa dodržania ustanovení zákona o DPH, pretože nevykonal daňovú kontrolu aj na mieste navrhovanom žalobkyňou, a to v jej prevádzkarni zriadenej od 25. novembra 2006 na Banšelovej ul. 23 v Bratislave, kde to účel kontroly vyžadoval. Prvostupňové rozhodnutie vychádza z nesprávneho stavu zásob k 31. decembru 2007, pričom je podľa žalobkyne nepochybné, že skutočný stav zásob mal správca dane zistiť na mieste samom (zrejme mala žalobkyňa na mysli navrhované priestory prevádzkarne).

Žalobkyňa s poukazom na § 41 a § 15 zákona o správe daní namietala, že ak mal správca dane pochybnosti o správnosti, pravdivosti a úplnosti podaného daňového priznania, súhrnného výkazu a dokladov predložených žalobkyňou alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, mal tieto pochybnosti správca dane oznámiť žalobkyňi a vyzvať ju na vysvetlenie, doplnenie či opravu. Podľa žalovanej postupom správcu dane jej bolo odopreté právo na náležité uplatnenie jej práv v daňovom konaní, nakoľko správca dane ani žalovaný nimi spochybňované skutočnosti od žalobkyne preukázať nežiadali a správca dane má povinnosť kontrolovaný subjekt oboznámiť o svojich pochybnostiach k predloženým dokladom. V súvislosti s porušením zásad daňového konania, práv žalobkyne ako i jej nadmerným zaťažením dôkazným bremenom, táto poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sž/68/98, 4Sž/74/98, 4Sž/75/98, rozsudok Krajského súdu v Košiciach z 20. augusta 1997 sp. zn. 4S/81(96-30).

Prvostupňovému rozsudku krajského súdu žalobkyňa vytýka nekonzistentnosť s ustálenou judikatúrou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, z dôvodu nedostatočného odôvodnenia výroku nepreskúmateľnosť, nedostatočné zistenie skutkového stavu, vyvodenie nesprávnych skutkových zistení z vykonaného dokazovania a nesprávne právne posúdenie veci.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu z 23. septembra 2011 navrhol, aby odvolací súd rozsudok prvostupňového súdu v celom rozsahu ako vecne správny potvrdil.

Námietku ohľadne nezáujmu správcu dane vykonať dokazovanie v navrhovanej prevádzkarni žalobkyne žalovaný považuje za nedôvodnú, nakoľko žalobkyňa túto správcovi dane nenahlásila a žalobkyňa neuviedla, čo mal správca dane uvedeným dôkazom zisťovať, keďže sa daňovou kontrolou v roku 2009 preverovali skutočnosti týkajúce sa zdaňovacích

období I. až IV. štvrtroka 2007. Podľa názoru žalovaného správca dane mohol za daných okolností vychádzať len z daňových dokladov, ktoré mala povinnosť v úplnosti predložiť žalobkyňa.

Žalovaný opätovne konštatuje zistený skutkový stav, že z predloženej hlavnej knihy a evidencie DPH za kontrolované zdaňovacie obdobia a pohybu tovaru na sklade vyplývalo, že na účte 311 – odberatelia boli zaúčtované len odberateľské faktúry vystavené žalobkyňou, a žiadne dobropisy, ktoré žalobkyňa predložila až k odvolaniu, v evidencii zaznamenané neboli. Žalovaný zdôraznil, že kontrolovaná spoločnosť k 31. decembru 2007 na sklade predmetný tovar neevidovala.

Následne žalovaný opätovne, tak ako v napadnutých rozhodnutiach ako i vo vyjadrení k žalobe, odôvodnil spôsob vyhodnotenia záverov dokazovania vykonaného v rámci prvostupňového a druhostupňového správneho konania.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobkyne proti rozsudku krajského súdu priznať úspech nie je možné.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Podľa § 250i ods. 3 OSP na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 1a písm. c/ zákona o správe daní správou daní evidencia a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, **overovanie podkladov potrebných na správne**

a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatkov a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov 1a) podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov, 1

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Podľa § 15 ods. 1 zákona o správe daní 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 zákona o správe daní 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 otázky 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 zákona o správe daní 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).

Z ustanovení § 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní 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 zákona o správe daní ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi.

Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

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

Podľa § 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 § 25 ods. 1 písm. a/ až c/ zákona o DPH základ dane pri dodaní tovaru alebo služby a pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu sa opraví:

- a) pri úplnom alebo čiastočnom zrušení dodávky tovaru alebo služby a pri úplnom alebo čiastočnom vrátení dodávky tovaru,
- b) pri znížení ceny tovaru alebo služby po vzniku daňovej povinnosti,
- c) pri zvýšení ceny tovaru alebo služby.

Podľa § 25 ods. 3 zákona o DPH rozdiel medzi pôvodným základom dane a opraveným základom dane a rozdiel medzi pôvodnou daňou a opravenou daňou sa uvedie v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom sa vyhotovil doklad o oprave základu dane, a pri oprave základu dane pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu alebo pri dodaní tovaru alebo služby, keď je povinný platiť daň nadobúdateľ tovaru alebo príjemca služby, rozdiel sa uvedie v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom nadobúdateľ tovaru alebo príjemca služby obdržal doklad o oprave základu dane.

Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

Podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4. Platiteľ je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry, a:

- a) ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ inou osobou, prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia,
- b) ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, písomným potvrdením prijatia tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou,
- c) ak prepravu tovaru vykoná odberateľ, písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu,
- d) inými dokladmi, ako napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar.

Podľa § 80 ods. 1 zákona o DPH platiteľ, ktorý dodal tovar oslobodený od dane (§ 43) z tuzemska do iného členského štátu osobe, ktorá je identifikovaná pre daň v inom členskom štáte, alebo dodal tovar podľa § 8 ods. 4, je povinný podať súhrnný výkaz za obdobie kalendárneho štvrtroka do 25 dní po skončení kalendárneho štvrtroka.

Podľa § 80 ods. 3 zákona o DPH platiteľ je povinný v súhrnnom výkaze uviesť tovar, ktorý je oslobodený od dane, dodaný z tuzemska do iných členských štátov za obdobie kalendárneho štvrťroka.

Podľa § 80 ods. 4 zákona o DPH v súhrnnom výkaze je platiteľ povinný uviesť svoje identifikačné číslo pre daň pridelené v tuzemsku, identifikačné číslo pre daň nadobúdateľa, pod ktorým mu bol tovar dodaný, a celkovú hodnotu dodaného tovaru pre každého nadobúdateľa osobitne. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 4 je platiteľ povinný v súhrnnom výkaze uviesť svoje identifikačné číslo pre daň pridelené v tuzemsku, identifikačné číslo pre daň, ktoré má pridelené v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, a hodnotu zodpovedajúcu základu dane určeného podľa § 22 ods. 6. Pri trojstrannom obchode je prvý odberateľ povinný v súhrnnom výkaze uviesť svoje identifikačné číslo pre daň, pod ktorým tovar nadobudol a následne dodal, identifikačné číslo pre daň druhého odberateľa pridelené v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, a celkovú hodnotu dodaného tovaru pre každého nadobúdateľa osobitne. Údaje v súhrnnom výkaze sa uvádzajú v slovenských korunách a zaokrúhľujú na celé koruny smerom nahor.

Podľa § 80 ods. 5 zákona o DPH pri oprave základu dane podľa § 25 uvedie platiteľ v súhrnnom výkaze sumu, o ktorú sa základ dane opravil, a to za kalendárny štvrťrok, v ktorom bola oprava základu dane oznámená nadobúdateľovi tovaru.

Podľa § 80 ods. 6 zákona o DPH, ak platiteľ zistí, že údaje uvedené v súhrnnom výkaze sú neúplné alebo nesprávne, podá opravný súhrnný výkaz. Opravný súhrnný výkaz môže platiteľ podať pred uplynutím lehoty na podanie súhrnného výkazu. Ak platiteľ po uplynutí lehoty na podanie súhrnného výkazu zistí, že údaje v súhrnnom výkaze sú neúplné alebo nesprávne, podá dodatočný súhrnný výkaz, v ktorom uvedie len doplnené alebo opravené údaje.

Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

Žalobkyňa napáda procesné pochybenia správnych orgánov a nesprávne skutkové zistenia správnych orgánov oboch stupňov spočívajúce v nesprávnom vyhodnotení výsledkov dokazovania realizovaného v rámci správy daní (§ 1a písm. c/ zákona o správe daní), daňovej kontroly, prvostupňového a druhostupňového daňového konania a na to nadväzujúce nesprávne právne posúdenie veci.

Vo vzťahu k namietaným skutkovým zisteniam odvolací súd v administratívnom spise preveril získané a vykonané dôkazy, a to v spojitosti s meniacimi sa dôkazmi predkladanými žalobkyňou v priebehu oboch stupňov daňového konania a meniacimi sa tvrdeniami žalobkyne;

- počnúc deklarováním intrakomunitárnych transakcií (odberateľom registrovaným pre DPH v Maďarskej republike) oslobodených od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH,
- pokračujúc tvrdením o vrátení tovaru dodávateľmi, vo vzťahu ku ktorým sa dodanie tovaru na základe medzinárodnej výmeny daňových informácií nepotvrdilo,
- končiac verziou žalobkyne o nevyskladnení predmetného tovaru, a teda nerealizovaní žiadneho dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu.

Najvyšší súd s prihliadnutím na prejednávaciu zásadu ovládajúcu daňové konanie, zásadu materiálnej pravdy a dôkazné bremeno daňového subjektu (§ 29 ods. 8 v spojení s § 15 ods. 6 zákona o správe daní) konštatuje, že daňové orgány v rámci správy daní s využitím vyhľadávacej zásady úzko spolupracovali so žalobkyňou, pričom táto v priebehu daňového konania využila svoje procesné práva a predkladala listinné dôkazy, ktorých reálny základ sa však nepotvrdil.

Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane po ukončení daňovej kontroly v súlade s ustanovením § 15 ods. 10 zákona o správe daní vypracovaný protokol obsahujúci výsledky zistení a vyhodnotenie dôkazov zaslal žalobkyňi v primeranom časovom predstihu s oznámením dátumu prerokovania protokolu a uvedením zákonnej lehoty

vyplývajúcej z citovaného ustanovenia na vyjadrenie sa k obsahu protokolu. Žalobkyňa sa písomne, ani ústne do zápisnice u správcu dane, k obsahu protokolu k výsledku daňovej kontroly nevyjadrila, nenavrhol doplnenie dokazovania, príp. vykonanie nových dôkazov (a to ani prehliadkou priestorov prevádzkarne), iba pri prerokovaní protokolu vyjadrila bez bližšieho vysvetlenia a odôvodnenia nesúhlas s výsledkom daňovej kontroly. Z uvedeného možno vyvodit', že v priebehu prvostupňového konania, za dôkaznej situácie, kedy správca dane mal k dispozícii faktúry preukazujúce dodanie tovaru do členského štátu, doklady preukazujúce pohyb predmetného tovaru a stav skladových zásob v relevantnom období I. až IV. Q v roku 2007, objektívne nič nenasvedčovalo tomu, že by žalobkyňa mala zmeniť verziu predkladaných účtovných prípadov z dodania tovaru na jeho vrátenie na základe dobropisov, tak ako to tvrdila v podanom odvolaniach proti dodatočným platobným výmerom. Z uvedeného dôvodu sa nejaví ako logický postup, kedy by mal správca dane v roku 2009 preverovať skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti na DPH za I. až IV. štvrt'rok 2007 v prevádzke žalobkyne, nakoľko na preukázanie dodania tovaru do členského štátu postačovali daňové, účtovné a iné doklady (§ 43 ods. 5 písm. a/ až d/ zákona o DPH) predložené žalobkyňou, ktorých reálny základ sa však v kontexte s doplnenými dôkazmi nepotvrdil.

Z chronológie predkladania listinných dôkazov žalobkyňou a ich obsahu vo vzťahu k zisteniam správcu dane možno konštatovať, že meniace sa verzie predkladaných účtovných prípadov pôsobia nepravdivo a účelovo, kedy pod ťarchou výsledkov dokazovania zhrnutých v protokole o výsledku daňovej kontroly a z prvostupňových rozhodnutí správcu dane vyplývalo, že žalobkyňou predkladané faktúry deklarujúce dodanie tovaru do členského štátu osobám registrovaným pre DPH nemajú reálny základ. Z odpovedí získaných v rámci medzinárodnej daňovej výmeny informácií, vykonanej za účelom preverenia deklarováných intrakomunitárnych transakcií, jednoznačne vyplýva, že žalobkyňou uvádzané obchodné spoločnosti so sídlami v Maďarskej republike s touto neobchodovali. Z uvedeného dôvodu neboli na strane žalobkyne splnené podmienky na uplatnenie oslobodenia od platenia DPH za dodanie tovaru podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH. Správne právne posúdenie následkov uvedeného skutkového zistenia dorubením daňovej povinnosti korešponduje i s ďalšou skutočnosťou, a síce so záznamom pohybu predmetného tovaru na sklade a stavom skladových zásob kontrolovaným podľa prvotne predloženej účtovnej dokumentácie žalobkyne so stavom k 31. decembru 2007 ako i so skutočnosťou, že žalobkyňa nebola

schopná v zmysle § 43 ods. 5 písm. a/ až c/ zákona o DPH preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu.

Z dikcie ustanovenia § 43 ods. 5 zákona o DPH vyplýva, že preukázanie dodania tovaru do iného členského štátu je povinnosťou platiteľa DPH registrovaného na DPH v Slovenskej republike, pričom na toto preukázanie nepostačuje len predloženie kópie faktúry, ale kumulatívne, v závislosti od osoby zabezpečujúcej prepravu tovaru (skutkové podstaty predpokladané ust. § 43 ods. 5 písm. a/ až c/ zákona o DPH), predloženie dokladu osvedčujúceho realizovanie prepravy tovaru na územie členského štátu. Žalobkyňa žiaden taký doklad nepredložila, a to vo vzťahu k žiadnemu so svojich tvrdení, či už dodania tovaru do iného členského štátu, alebo vrátenia tovaru (verzia uvádzaná v odvolaní proti prvostupňovým správny rozhodnutiam).

Žalobkyňa v žalobe a v odvolaní podanom proti rozsudku krajského súdu za účelom výkladu ustanovenia § 25 ods. 1 a ods. 3 zákona o DPH uvádza, že predmetný tovar nebol vôbec vyskladnený, zo skladu vôbec neodišiel, pričom vo vzťahu k verzii obsiahnutej v správnej žalobe ohľadne vrátenia predmetného tovaru, obe skutkové situácie „vrátenie tovaru“ a „nevyskladnenie tovaru“ významovo stotožňuje, čím preukazuje, že nedošlo k vzniku daňovej povinnosti.

Uvedená argumentácia žalobkyne výkladom vyššie uvedených pojmov, odhliadnuc od toho, že vzhľadom na nároky dokazovania nie sú to totožné skutkové okolnosti ovplyvňujúce zmenu základu dane, predovšetkým vo svetle vykonaného dokazovania neobstojí. Vzhľadom k tomu, že bola úplne spochybnená akákoľvek obchodná komunikácia medzi žalobkyňou a obchodnými spoločnosťami v Maďarskej republike, dodatočné predloženie knihy dobropisov, dobropisov k vystaveným faktúram a platieb dobropisov, čo odvolací súd vníma ako reakciu na dôkaznú núdzu žalobkyne po zistení výsledkov dokazovania realizovaného pred začatím vyrubovacieho konania, nemožno vo vzájomnej súvislosti s ostatnými dôkazmi vyhodnotiť ako dôkazy preukazujúce tvrdenie žalobkyne o vrátení, prípadne nevyskladnení tovaru.

Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukážu a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných

a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania.

Z administratívneho spisu vyplýva, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobkyňou predložené daňové doklady a dôkazy na preukázanie sporných dodávok tovaru, resp. neskôr tvrdeného nevyskladnenia tohto tovaru, nespĺňajú zákonné kritérium dostatočnej preukaznosti ako i vierohodnosti účtovnej evidencie žalobkyne (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní).

Možno sa stotožniť s právnym názorom krajského súdu, že žaloba nebola dôvodná, nakoľko žalovaný sa v rámci žalobou napadnutých odvolacích konaní riadne vysporiadal so všetkými námietkami žalobkyne a s prihliadnutím na relevantné hmotnoprávne ustanovenia svoje rozhodnutie odôvodnil vyhodnotením dokazovania vykonaného správcom dane v spojení s novo predloženými dôkazmi.

Vzhľadom na vyššie uvedené a v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov Najvyšší súd Slovenskej republiky po preskúmaní napadnutých rozhodnutí správnych orgánov dospel k záveru, že námietky žalobkyne vznesené v odvolaní nie sú dôvodné, a preto rozhodol podľa § 219 OSP v spojení s § 250ja ods. 3 druhá veta OSP tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

Nakoľko zákonom č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov bolo s účinnosťou od 01. januára 2012 zrušené Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici, ktorého pôsobnosť a právomoci na úseku správy daní a poplatkov prešli na novozriadené Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Bratislave, podľa informácií poskytnutých Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky v Bratislave, t. č. pre oblasť správy daní a poplatkov pôsobiace na adrese Lazovná ulica 63, 974 01 Banská Bystrica, Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 107 ods. 4 OSP v spojení s § 250 ods. 4

OSP na strane žalovaného koná s vyššie uvedeným právnym nástupcom pôvodne uvádzaného žalovaného.

O náhrade trov konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa ustanovenia § 224 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 vety prvej OSP a § 250k ods. 1 OSP, keď žalobcovi, ktorý nemal úspech vo veci náhradu trov konania nepriznal a žalovanému v takomto konaní nárok na náhradu trov zo zákona neprináleží.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

P o u č e n i e : Pr o t i t o m u t o r o z s u d k u o p r a v n ý p r o s t r i e d o k n i e j e p r í p u s t n ý .

V Bratislave 19. júla 2012

JUDr. Jana Baricová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Petra Slezáková