

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžf/4/2016
Identifikačné číslo spisu: 1014200641
Dátum vydania rozhodnutia: 24.05.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:1014200641.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a z členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Soni Langovej v právnej veci žalobcu: TANDEM No. 1, s.r.o., Čajakova 18, Bratislava, právne zastúpeného advokátom JUDr. Martinom Gajerom so sídlom Záhradnícka 7, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/149189/2014/5060 zo dňa 27.03.2014, v konaní o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/82/2014-93 zo dňa 05.11.2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/82/2014-93 zo dňa 05.11.2015 p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/149189/2014/5060 zo dňa 27.03.2014, ako i prvostupňového rozhodnutia Daňového úradu Bratislava č. 9104407/5/5455333/2013/MočL zo dňa 06.12.2013, ktorým správca dane žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet DPH za zdaňovacie obdobie jún 2011 v sume 14.493,63 € a bola mu určená vlastná daňová povinnosť v sume 16 452,27 €.

Dôvodom dodatočného určenia daňovej povinnosti boli výsledky daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie jún 2011, na základe ktorej nebol priznaný nárok na odpočítanie dane z faktúr: 017/2011, 018/2011, 120/2011, 023/2011 a 024/2011, vystavených spoločnosťou NEOINVEST spol. s r.o., Sliač, za obdobie jún 2011, v celkovej sume 30.945,90 €. Na základe vykonaného dokazovania správca dane

nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet DPH za zdaňovacie obdobie jún 2011 v sume 14.493,63 € a určil vlastnú daňovú povinnosť vo výške 16.452,27 € dodatočným platobným výmerom zo dňa 29.10.2012. O odvolaní žalobcu voči daňovému výmeru rozhodol žalovaný dňa 11. 2. 2013 tak, že dodatočný platobný výmer zo dňa 29. 10. 2012 zrušil a vec vrátil Daňovému úradu v Bratislave na ďalšie konanie a rozhodnutie. Správca dane následne v rámci vyrubovacieho konania rozhodnutím č. 9104407/5/5455333/2013/MočL zo dňa 06.12.2013 určil žalobcovi rozdiel dane za zdaňovacie obdobie jún 2011 vo výške 30.945,90 € a určil mu vlastnú daňovú povinnosť v sume 16.452,27 €.

Krajský súd poukázal na ustanovenie § 29 ods. 8 zákona číslo 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákona o správe daní), § 49 ods. 2, § 51 zákona číslo 222/2004 Z.z. o Dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH) a uviedol, že dôkazné bremeno v daňovom konaní je zásadne na daňovom subjekte. Správca dane preveroval počas daňovej kontroly obchodovanie s tovarom v reťazci označených spoločností, vykonala nielen formálnu kontrolu dokladov, ale skúmala aj realnosť zdanieľných obchodov, pričom nebol preukázaný pôvod a existencia dotknutých tovarov. Pripustil, že bolo porušené právo žalobcu klásť svedkom otázky svedkovi, žalobca však porušenie tohto práva nenamietal, v konaní bol pasívny a vyjadrila len v nesúhlase so zisteniami správcu dane. Krajský súd dospel k záveru, že ani v prípade ak by bolo žalobcovi umožnené klásť vypočutým svedkom otázky, zistený skutkový stav by nebol iný. Žalobca mal možnosť sa ku všetkým skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole vyjadriť a navrhnúť ďalšie dôkazy. Krajský súd prihliadal na európsku judikatúru, ktorú v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol pohľadom povinnosti daňového subjektu prijímať opatrenia na zabezpečenie, aby jeho plnenie nebolo poznačené podvodom.

Napadnuté rozhodnutie žalovaného považoval za vydané v súlade so zákonom, a preto žalobu ako nedôvodnú zamietol.

II.

Voči rozsudku Krajského súdu v Bratislave podal žalobca v zákonom určenej lehote odvolanie. Uviedol, že daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie jún 2011 bola vykonávaná dlhšie ako je zákonom stanovená 6 mesačná lehota. Táto bola začatá dňa 10. 8. 2011 a ukončená prerokovaním protokolu dňa 26. 10. 2012.

V danom prípade začala daňová kontrola na základe podnetu orgánov činných v trestnom konaní, o čom sa daňové orgány v priebehu konania nezmienili. Daňová kontrola mala byť začatá podľa § 15 ods. 3 zákona o správe daní, čo z poučenia upovedomenia o začatí daňovej kontroly nevyplýva. Krajský súd sa námietkou žalobcu ohľadom uvedenej skutočnosti nezaoberal.

Upovedomenie o vykonaní daňovej kontroly zo dňa 18. 7. 2011 bolo doručené žalobcovi 20. 7. 2011, teda pred uplynutím lehoty na podanie daňového priznania podľa § 78 ods. 1 zákona o DPH. Poukázal na ustanovenie § 39 ods. 1 a § 39 ods. 4 zákona o správe daní, podľa ktorých daňové priznanie nemožno podať po doručení oznámenia o výkone daňovej kontroly. Z uvedeného vyplýva, že správca dane nebol oprávnený vydať a doručovať informáciu o vykonaní daňovej kontroly pred uplynutím lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie jún 2011. Uvedeným spôsobom bol žalobca ukrátený na práve podať do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania opravné daňové priznanie. Správca dane teda do 25. 7. 2011, do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania, nebol oprávnený vykonávať akékoľvek úkony súvisiace s výkonom daňovej kontroly, v tomto čase mohol vykonávať pri preverovaní skutočností súvisiacich so zdaňovacím obdobím jún 2011 len miestne zisťovanie, prípadne si mohol zabezpečiť doklady. Konanie správcu dane bolo svojvoľné, protiústavné, prekračujúce jeho právomoc.

Poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 2Sžf/35/2010, nález Ústavného súdu č. k. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29. 6. 2010, z ktorých vyplýva, že zákonom určená lehota je pre daňovú kontrolu záväzným limitom podmieňujúcim jeho zákonnosť. Daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku,

ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. Správca dane nedodržiaval základné zásady daňového konania, najmä zásadu zákonnosti a úzkej súčinnosti s daňovým subjektom, pretože žalobcu neinformoval, že kontrolu vykonáva na základe podnetu orgánov činných v trestnom konaní. Poučenie o neplynutí lehoty na výkon daňovej kontroly nemožno považovať za relevantnú informáciu o tom, že daňová kontrola sa vykonáva na podnet orgánov činných v trestnom konaní.

Orgány daňovej kontroly v danom prípade nepožadovali od žalobcu doklady, ktoré by mal zabezpečiť od daňových subjektov v kontrolovanom obchodnom reťazci. Vo vyjadrení k protokolu uviedol, že podal návrh na vypočutie svedkov, ale tento návrh správca dane odignoroval. Konateľka správcovi dane v oznámení zo dňa 6. 8. 2012 označila mená svedkov, ktorých žalobca navrhol vypočuť, pričom správca dane dané osoby nevypočul ani sa nevyjadril, prečo jeho návrh nebral do úvahy. Až vo vyrubovacom konaní bol predvolaný svedok N. C., ktorý svoju neúčast' ospravedlnil zo zdravotných dôvodov a správca dane ho mal preto opakovane predvolať. V ďalšom konaní nevypočul ďalších navrhnutých svedkov, čím došlo k porušeniu § 29 ods. 1 a § 15 ods. 1 zákona o správe daní. Žalobca nebol osobou, ktorá by bola povinná zabezpečiť účasť svedkov na ústnom pojednávaní, takúto povinnosť má správca dane. Nevypočutím navrhnutých svedkov správca dane nevyužil všetky možnosti na zistenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie daňovej povinnosti. Daňový subjekt žiadal vypočuť ako svedka pani D. napriek skutočnosti, že boli vykonané miestne zisťovania v spoločnosti GALILEO PLUS, s.r.o. a L&S Invest, s.r.o., pretože správca dane vykonané miestne zisťovanie nevyhodnotil preukazným spôsobom.

Správcovi dane boli pri kontrole predložené všetky relevantné daňové a účtovné doklady a jeho tvrdenie, že nepreukázal právo na odpočítanie dane je v rozpore so zákonom ako aj skutkovým stavom vecí. Žalobca nemôže zodpovedať za skutočnosti, ktoré nastali u odberateľov, najmä skutočnosti, ktoré uvádza správca dane po uskutočnení zdaniteľných plnení. So spoločnosťou GOMBA 2009 Kft. žalobca neobchodoval. Povaha určitého plnenia v reťazci dodávok sa nemení na základe predchádzajúcich alebo nasledujúcich udalostí a pri práve na odpočet DPH sa nesmie vychádzať z toho, že právo na odpočet DPH je súčasťou podvodného konania daňového subjektu.

Z dokladov žalovaného a správcu dane nevyplýva, kedy bolo vykonané miestne zisťovanie v sídle spoločnosti NEOINVEST s.r.o. Obchody s uvedeným subjektom boli realizované v júni 2011, v období, keď sa v prenajatých priestoroch subjekt zdržiaval. V čase uskutočnenia dodávok bol konateľom spoločnosti N. C.. Správca dane neuviedol, či daná spoločnosť podala za uvedené zdaňovacie obdobie daňové priznanie a či priznala daň v objeme deklarovaných dodávok, čo by bolo dôkazom v prospech žalobcu. Nahliadnutím do spisu z daňovej kontroly však žalobca zistil, že správca dane predmetnou informáciou disponuje a mal k dispozícii daňové priznanie uvedenej spoločnosti za 2. štvrtrok 2011, v ktorom spoločnosť uviedla daň z dodaných tovarov a služieb vo výške 141 644,96 €.

V rámci medzinárodnej výmeny informácií správca dane preveroval uskutočnenie intrakomunitárnych dodávok u odberateľa žalobcu, maďarskej spoločnosti PARTS 2 US AUTÓBONTÓ ÉS ALKATRÉSZ KERESKEDŐ KORL8TOLT FELELŐSÉGŰ TÁRSASÁG. Správcovi dane nebolo oznámené, že by predmetná spoločnosť mala zrušené identifikačné číslo pridelené pre daň a správca dane ignoroval vypočutie konateľa danej spoločnosti. Miestne zisťovanie spoločnosti odberateľa nebolo možné uskutočniť. Odoprieť právo na odpočet DPH daňovému subjektu sa môže len na základe zavinenia, ktoré musí preukázať daňový orgán. V prípade pochybností o reálnom uskutočnení zdaniteľného plnenia nie je však možné vyvodiť dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľských subdodávateľov. Žalobca si na realizácie obchodov zabezpečil všetky dôkazy, ktoré je možné od neho dôvodne požadovať a nie je možné od neho požadovať predloženie takých dôkazov, ktoré nie sú bežne zaužívanými v obchodnej praxi. Poukázal na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C - 354/03, C - 355/03 a C - 484/03, v ktorých súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami.

Správca dane sa v danom prípade nezaoberal obsahom zápisnice z ústneho pojednávania s konateľkou spoločnosti GALILEO PLUS, s.r.o., Slávkou Slávikovou. Správca dane nemohol reálne očakávať zodpovedanie otázok, podľa ktorých by odberateľ mal poznať predchádzajúcich dodávateľov svojho dodávateľa a tiež, aby sledoval pohyb predaného tovaru až ku konečnému spotrebiteľovi. Tovar žalobca nedoviezol z tretej krajiny, kúpil ho v tuzemsku a predával ďalej v tuzemsku do iného členského štátu, preto nepožadoval od dodávateľa doklad o pôvode tovaru. Pri ústnom pojednávaní žalobca predložil správcovi dane čestné prehlásenie konateľa maďarskej spoločnosti, ktoré tento žiadnym spôsobom nevyhodnotil.

Krajský súd sa k väčšine námietok uvedených v žalobe nevyjadril a jeho právny názor má všeobecný charakter.

Žalobca nemá vedomosť o svedkoch, ktorí vypovedali pred orgánmi činnými v trestnom konaní v danej veci a ani nemal možnosť do týchto zápisníc nahliadnuť.

Na základe uvedených dôvodov žiadal odvolací súd, aby zmenil napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave, zrušil rozhodnutie žalovaného a vrátil mu vec na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil náhradu trov konania.

III.

Žalovaný vo svojom vyjadrení k odvolaniu uviedol, že rozsudok Krajského súdu v Bratislave bol vydaný v súlade so zákonom, na základe správneho právneho záveru.

Z obsahu administratívneho spisu jednoznačne vyplýva, že uskutočnenie zdaniteľných obchodov nebolo preukázané obsahovo žalobcom ani jeho dodávateľmi a odberateľmi. Vo svojej výpovedi neuviedol relevantné skutočnosti, ktoré by potvrdzovali odôvodnené vystavenie faktúr s deklaroványm predmetom dane. Nebolo preukázané, že reálne došlo k zdaniteľným obchodom, ktoré boli deklarované vo faktúrach v zdaňovacom období jún 2011. Tieto faktúry by boli z hľadiska nároku na odpočítanie dane použiteľné len vtedy, ak by bolo nepochybné, že odrážajú reálnu skutočnosť, čo sa v danom prípade nepotvrdilo.

Žalovaný zastáva názor, že sa dostatočne vysporiadal v napadnutom rozhodnutí so všetkými námietkami žalobcu a vyjadril súhlas so závermi krajského súdu. Poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. 3Sžf/66/2014 zo dňa 9. 6. 2015 v identickej veci, za zdaňovacie obdobie apríl 2011, ktorým bol potvrdený rozsudok Krajského súdu v Bratislave, ktorý žalobu žalobcu zamietol.

V závere svojho vyjadrenia žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa potvrdil.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní postupoval v zmysle ust. § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok), účinného od 1.7.2016, podľa ktorého sa odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona dokončia podľa doterajších predpisov, t.j. podľa zákona č. 99/1963 Zb., Občiansky súdny poriadok (O.s.p.).

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu, napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a konania, ktoré predchádzali ich vydaniu, v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), 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 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.) a jednomyselne dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné, a to z nasledovných dôvodov:

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

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

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

Podľa § 219 ods. 2, 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.

Podľa § 165 ods. 2 Daňového poriadku, účinného od 01.01.2012, daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov; sankcia sa uloží podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom do 31. decembra 2011 (ďalej len zákon o správe daní), ak skutočnosť rozhodujúca pre uloženie sankcie nastala do 31. decembra 2011 a ak je to pre daňový subjekt priaznivejšie.

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 preplatiek a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov.

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. 8 zákona o správe daní, kontrolovaný daňový subjekt môže do dňa doručenia výzvy podľa odseku 10 uplatniť u správcu dane námietku proti postupu zamestnanca správcu dane pri výkone daňovej kontroly. Námietky vybavuje zamestnanec správcu dane najbližšie nadriadený tomu

zamestnancovi, voči ktorému smerujú. Tento nadriadený zamestnanec námietke vyhovie a zabezpečí nápravu alebo kontrolovanému daňovému subjektu oznámi písomne dôvody, pre ktoré nemožno námietke vyhovieť. Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustné odvolanie.

Podľa § 15 ods. 10 zákona o správe daní, o výsledku zistenia z daňovej kontroly alebo o určení dane podľa pomôcok vyhotoví zamestnanec správcu dane protokol, ktorý doručí podľa § 17 alebo § 17a kontrolovanému daňovému subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie; vo výzve určí dátum prerokovania protokolu, pričom prerokovanie protokolu sa môže uskutočniť až po uplynutí lehoty na vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k tomuto protokolu. Kontrolovaný daňový subjekt je oprávnený písomne sa vyjadriť k protokolu najneskôr do ôsmich pracovných dní odo dňa jeho doručenia. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt písomne vzdá práva na vyjadrenie k protokolu alebo požiadava správcu dane o prerokovanie protokolu v lehote kratšej, ako je určená vo výzve na prerokovanie protokolu, môže zamestnanec správcu dane na požiadanie kontrolovaného daňového subjektu prerokovať protokol aj v kratšej lehote. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt v deň určený vo výzve nemôže zúčastniť na prerokovaní protokolu, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane je oprávnený na základe písomného vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu alebo z vlastného podnetu v protokole opraviť chyby a iné nesprávnosti najneskôr v deň jeho prerokovania s kontrolovaným daňovým subjektom alebo s jeho zástupcom. Vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k protokolu podľa druhej vety vrátane jeho vyhodnotenia správcom dane správcu dane zaznamená v dodatku k protokolu. Dodatok k protokolu je súčasťou protokolu.

Podľa § 15 ods. 13 vety štvrtej pred bodkočiarkou zákona o správe daní dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu alebo dňom nasledujúcim po dni spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa začína vyrubovacie konanie (§ 44).

Podľa § 15 ods. 16 zákona o správe daní ustanovenia prvej časti a § 32, 34 a 41 sa primerane použijú aj na daňovú kontrolu.

Podľa § 15 ods. 17 zákona o správe daní, správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov, a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčísľujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona, najviac o 12 mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa odseku 15, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

Podľa ust. § 15 ods. 19 zákona o správe daní, lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa odsekov 17 a 18 neplatia, ak sa daňová kontrola vykonáva na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní.

Z ustanovení § 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní vyplýva, že dokazovanie vedie správcu dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dbá, aby skutočnosť 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 skutočnosť 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 § 41 ods. 1 zákona o správe daní, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti podaného priznania alebo hlásenia alebo súhrnného výkazu a dokladov predložených daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH účinného do 30.11.2011, predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

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

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

Podľa ust. § 2 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani s pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH), predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

Podľa ust. § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa ust. § 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 ust. § 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 ust. § 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 čl. 131 Smernice Rady 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernice“), oslobodenia od dane ustanovené v kapitolách 2 až 9 sa uplatňujú bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia Spoločenstva v súlade s podmienkami, ktoré členské štáty stanovujú na účely zabezpečenia správneho a jednoznačného uplatňovania tohto oslobodenia od dane a na účely predchádzania akýmkoľvek možným daňovým únikom, vyhýbaniu sa dani alebo zneužitiu dane.

Podľa čl. 138 bod 1 Smernice; členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo ich územia, ale v rámci Spoločenstva predávajúcim, nadobúdateľom, alebo na ich účet, uskutočnené pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu, konajúcu ako takú v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. 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.

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.

Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu, posúdiac argumentáciu odvolacích dôvodov žalobcu, konštatuje, že vo vzťahu k posúdeniu dôvodov neuznania predmetného nároku na odpočet DPH, sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti dopĺňa len nasledujúce dôvody (§ 219 ods. 2 OSP):

Predmetom odvolacieho konania je preveriť zákonosť žalobcom namietaného procesného postupu správcu dane pri preverovaní oprávnenosti uplatneného nároku na nadmerný odpočet DPH, resp. určenie daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie jún 2011.

Z obsahu administratívneho spisu súd zistil, že žalobca podal dňa 13. 7. 2011 daňové priznanie pre daň z pridanej hodnoty za mesiac jún 2011, v ktorom uviedol daň vo výške 16.800,70 €, základnú sadzbu dane vo výške 31 294, 33 € a nadmerný odpočet vo výške 14.493, 63 €. Bolo preukázané, že daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie jún 2011 začala dňa 10. 8. 2011, t. j. po podaní daňového priznania za kontrolované obdobie. Námietka žalobcu vo vzťahu k nezákonnosti začatia daňovej kontroly pred podaním príslušného daňového priznania nie je preto dôvodná.

Z obsahu predloženého spisu je takisto preukázané, že správca dane vykonal daňovú kontrolu na základe žiadosti Prezídia policajného zboru, Úradu boja proti organizovanej kriminalite so sídlom v Banskej Bystrici zo dňa 30. 6. 2011. Z uvedeného vyplýva, že v danom prípade neplatia lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa § 15 ods. 17 zákona o správe daní. Zo zákona takisto nevyplýva, že by správca dane bol povinný o tejto skutočnosti informovať daňový subjekt, a preto nemožno súhlasiť s názorom žalobcu, že dôkazy získané v rámci daňovej kontroly boli získané v rozpore so zákonom.

V spise sa nachádzajú faktúry č. 100100, 10097 vystavené žalobcom v mesiaci máj 2011 a fa. č. 100105, vystavenú v júni 2011, za dodávku rezných kotúčov pre maďarskú spoločnosť PARTS 2 US AUTÓBONTÓ ÉS ALKATRÉSZ KERESKEDŐ KORL8TOLT FELELŐSSÉGŰ TÁRSASÁG. Podľa medzinárodných nákladných listov, vykonával prepravu žalobca dňa 24. 5. 2011 a 31. 5. 2011. Na predložených dokladoch sa nenachádza žiaden údaj, z ktorého by vyplývalo, že maďarský odberateľ predmetnú dodávku prevzal. Na dokladoch sa nenachádza pečiatka ani podpis odberateľa. Z výsledkov medzinárodnej výmeny informácií prostredníctvom systému VIES bolo zistené, že uvedenej spoločnosti bolo zrušené IČ DPH dňom 19. 7. 2011 po tom, ako už pred tým bola jeho platnosť dočasne pozastavená. Uvedený subjekt nepodal daňové priznania ani súhrnné výkazy od 3. kvartálu 2010 a daňové orgány nemohli z dôvodu nezastihnuteľnosti štatutárnych orgánov vykonať v spoločnosti žiadne kontroly ani preveriť obchodovanie so žalobcom.

V spise sa nachádzajú faktúry č. 100102, 100103, 100104 vystavené žalobcom pre odberateľa, spoločnosť GALILEO PLUS s.r.o., vystavené v priebehu mesiaca júna 2011, ktorými žalobca účtoval odberateľovi dodávku tovaru v celkovej sume 100.648,20 €. Predložené boli príjmové pokladničné doklady k predmetným faktúram, ktorými žalobca preukazoval prijatie platieb za vystavené faktúry v sume 93.648,20 €. Podľa vyjadrenia splnomocnenej zástupkyne predmetnej spoločnosti, faktúry boli

uhradené väčšinou v hotovosti, okrem faktúry č. 100103, ktorá bola čiastočne uhradená prevodom z účtu. Jednalo sa o zakúpené rezné kotúče za účelom jeho ďalšieho predaja, a to spoločnosti GOMBA 2009 Kft. Budapešť. Preprava sa uskutočnila vozidlami žalobcu do Sládkovičova, pričom faktúry slúžili zároveň ako dodacie listy. Z účtovných dokladov je zrejmé, že spoločnosti GOMBA 2009 Kft. Budapešť mala byť dodaná časť tovaru, špecifikovaného vo faktúrach žalobcu č. 100102, 100103, 100104 pre odberateľa, spoločnosť GALILEO PLUS s.r.o. K predmetnej dodávke tovaru tejto spoločnosti v Maďarskej republike bolo vykonané šetrenie maďarským daňovým orgánom, z ktorého vyplynulo, že predmetná spoločnosť nemá miesto podnikania, sklad ani žiadnych zamestnancov. Podľa konateľa spoločnosti, táto nevykonáva žiadnu ekonomickú činnosť a funkciu vykonával na základe požiadavky inej osoby, aby podpísal doklady a bol konateľom. Nemá žiaden doklad týkajúci sa spoločnosti a nikoho nepoveril konať v jeho mene. Neboli zistené znaky pohybu peňazí na bankovom výpise maďarskej spoločnosti preukazujúce transakciu. Nepodieľala sa na intrakomunitárnej transakcii a spoločnosť bola použitá na uskutočnenie fiktívnych obchodov. Na základe tejto skutočnosti bolo iniciované ukončenie platnosti IČ DPH.

Tovar, ktorý mal žalobca predávať ďalším spoločnostiam, mal pochádzať od jeho dodávateľa, spoločnosti NEOINVEST, s.r.o. Uvedený dodávateľ žalobcu vyúčtoval faktúrami č. 017/2011, 018/2011, 020/2011, 023/2011, 024/2011 dodanie tovarov v mesiaci jún 2011 žalobcovi v celkovej sume 185.675,40 €. Zo šetrenia správcu dane vyplynulo, že uvedená spoločnosť v čase vykonávania kontroly nesídlila v sídle uvedenom v obchodnom registri, došlo k zmene v osobe konateľa. Od tejto spoločnosti bolo predložené len daňové priznanie pre daň z pridanej hodnoty za 2. štvrtrok 2011, z ktorého nie je zrejmé dodanie tovaru pre žalobcu. Uvedený daňový subjekt nepreukázal uskutočnenie žiadnych zdaniteľných obchodov.

Odvolací súd zo spisu zistil, že správca dane informoval žalobcu listom zo dňa 1. 8. 2012 o vykonanom dokazovaní a vyzval ho na predloženie návrhov na vypočutie svedkov, ktorí môžu predložiť rozhodujúce dôkazy, prípadne doklady o pôvode tovaru, ktorý bol predmetom obchodovania v kontrolovanom období, doklady o úhradách, skladovaní tovarov a pod. Žalobca výzvu prevzal dňa 8. 8. 2012, avšak v spise sa nenachádza jeho reakcia na obdržanú výzvu. Dňa 27. 9. 2012 bola žalobcovi doručená výzva na vyjadrenie sa k protokolu zo dňa 19. 9. 2012 a určený termín jeho prerokovania. Na základe vyjadrenia žalobcu zisteniam správcu dane obsiahnutých v protokole bol dňa 22. 10. 2012 vypracovaný jeho Dodatok č. 1. Protokol bol prerokovaný bez účasti žalobcu dňa 26. 10. 2012.

Po prerokovaní protokolu začalo vyrubovacie konanie.

V rámci vyrubovacieho konania správca dane predvolal za účelom vypočutia svedka Jána Petráša, bývalého konateľa dodávateľa žalobcu (NEOINVEST, s.r.o.), ktorý sa na opakované predvolanie nedostavil a nemohol byť predvedený ani prostredníctvom polície, pretože sa v čase predvádzania nenachádzal v mieste svojho bydliska, nikto z okolia o ňom nevedel podať informácie napriek tomu, že sa mal zotavovať zo zranení, mal byť údajne nemocný, po zlomenine. Správcovi dane nebol predložený doklad o jeho práceneschopnosti. Z obsahu spisu súd nezistil žiadne doklady, okrem predložených faktúr tohto dodávateľa, že žalobca fakturovaný tovar prevzal, uskladnil.

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 a (§ 43 ods. 5 písm. d/ zákona o DPH) predložením iných dokladov, ktoré preukážu reálne dodanie tovaru odberateľovi. Takýto doklad však žalobca v priebehu konania nepredložil a ani správcovi dane sa v rámci šetrenia nepodarilo dodanie tovaru maďarskému odberateľovi, PARTS 2 US AUTÓBONTÓ ÉS ALKATRÉSZ KERESKEDŐ KORLSTOLT FELELŐSSÉGŪ TÁRSASÁG zistiť.

Podľa nálezu Ústavného súdu I. ÚS 241/07 - 44, zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu

rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t.j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe, ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

Zásada objektívnej pravdy, ovládajúca daňové konanie, nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, 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.

Žalobca v odvolaní označuje odôvodnenie napadnutého rozsudku krajského súdu za nedostatočné a nepreskúmateľné, čím malo byť porušené jeho právo na súdnu ochranu. Povinnosť súdu svoje rozhodnutie náležite odôvodniť je jedným z princípov predstavujúcich súčasť práva na spravodlivý proces v zmysle čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „Ústava SR“) a čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd. Z odôvodnenia súdneho rozhodnutia musí vyplývať vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na jednej strane a právnymi závermi na strane druhej. Všeobecný súd by mal vo svojej argumentácii, obsiahnutej v odôvodnení svojho rozhodnutia, dbať tiež na jeho celkovú presvedčivosť.

Po oboznámení sa s vo veci vydanými rozhodnutiami, ako aj konaním, ktoré ich vydaniu predchádzalo, odvolací súd dospel k záveru, že rozsudok krajského súdu vyššie uvedené kritériá pre odôvodňovanie rozhodnutí v zmysle § 157 ods. 2 O. s. p. spĺňa, a preto ho možno považovať za preskúmateľný a ústavne akceptovateľný.

Odôvodnenie rozsudku súdu prvého stupňa predovšetkým zodpovedá základnej (formálnej) štruktúre odôvodnenia rozhodnutia, keď z neho vyplýva, čoho sa žalobca svojou žalobou domáha a z akých dôvodov, aké je stanovisko (vyjadrenie) žalovaného k žalobe, aké relevantné dôkazy boli vykonané a aké skutočnosti z nich súd zistil, aký skutkový stav bol súdom ustálený, aké právne normy na vec aplikoval, ako tieto normy vyložil, ako subsumoval zistený skutkový stav pod aplikovanú právnu normu, t. j., aké konkrétne subjektívne práva a povinnosti vyvodil pre účastníkov konania a aké právne závery vyplývajú zo zistených subjektívnych práv a povinností účastníkov konania vo vzťahu k žalobou uplatnenému návrhu, čím sa naplňajú najmä kritériá určitosti (prehľadnosti), zrozumiteľnosti i presvedčivosti rozhodnutia. Súd prvého stupňa sa v odôvodnení svojho rozsudku dostatočne vysporiadal s dôvodmi, ktoré viedli k zamietnutiu žaloby.

Podľa názoru odvolacieho súdu, daňové orgány ani súd prvého stupňa sa nedopustili nesprávnych záverov a ani neporušili právo Únie, ak žalobcu neoslobodili od dane, pretože samotné ustanovenie čl. 138 ods. 1 Smernice Rady 2006/112/ES stanovuje ako podmienku oslobodenia od dane dodanie tovaru, ktoré je v tomto prípade sporné. Rozsudok Súdneho dvora EÚ C-492/13 okrem iného uvádza, že prináleží členským štátom stanoviť podmienky, za akých oslobodia od DPH intrakomunitárne dodania, s cieľom zabezpečiť správne a jednoduché uplatnenie týchto oslobodení a zabrániť podvodu, daňovému úniku alebo prípadnému zneužitiu.

Vnútroštátnu právnu úpravu dane z pridanej hodnoty je potrebné vykladať s právom Európskej únie, Smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty s jej právnou úpravou pre túto nepriamu daň. Z ustálenej judikatúry Európskeho súdneho dvora vyplýva právo členských štátov vnútroštátnym právom zabezpečiť v záujme ochrany oprávnených nárokov štátov na inkaso DPH podmienky na zamedzenie zneužívania jednotného systému DPH, avšak s

prihliadnutím na zásadu proporcionality so zamedzením neprímeraného zásahu do práv platiteľov DPH na vrátenie DPH nimi zaplatenej v súvislosti so zabezpečením ich zdaniteľných plnení na vstupe. V tomto ohľade je úprava DPH vnímaná ako právo každého platcu DPH na odpočet DPH zaplatenej ním na vstupe vzťahujúce sa na všetky operácie výroby a distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu, pričom otázka, či DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe. Uvedený výklad zásady neutrality DPH vyplýva z judikatúry Európskeho súdneho dvora, napr. rozsudky ESD v spojených veciach Kittel (C-439/04) a obchodná spoločnosť Recolta Recycling (C-440/04) a v spojených veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems (C-484/03).

Súdny dvor vo svojej judikatúre taktiež konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH; a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Taktiež Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, rozsudky ESD vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10).

Možno preto určiť opatrenia, ktoré možno, v tom ktorom prípade, požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom.

Správca dane mal právo preveriť reálnosť dodávky odberateľovi tovaru, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s odberateľmi sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru alebo jeho obchodných zvyklostí. Spôsob komunikácie s potenciálnymi zákazníkmi alebo záujemcami o predmetný tovar, spôsob preverovania množstva a kvality tovaru.

V okamihu, kedy správca dane spochybnil dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne na jeho strane došlo. Už samotné zistenie skutočnosti, že odberatelia popreli komunikáciu so žalobcom, prípadne nie sú ekonomicky činní, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o reálnosti jeho dodávok zahraničným odberateľom deklarovaným v jeho daňovom priznaní. Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní (najmä výšku príjmov, výšku výdavkov a výšku dane).

Nemožno teda súhlasiť s názorom žalobcu, že bolo povinnosťou daňových orgánov odstrániť pochybnosti o žalobcom realizovaných plneniach. Dôkazné bremeno preukázať reálnosť formálne deklarovaných transakcií spočívala na žalobcovi, ktorý vo svojom záujme mal zabezpečiť príslušné doklady, vyjadrenia, svedecké výpovede tak, aby bol transparentným spôsobom preukázaný pohyb obchodovaného tovaru v rámci vzájomných plnení od dodávateľov po odberateľov.

Vo vzťahu k namietanému vyhodnoteniu zisteného skutkového stavu a k námietke neprímeraného prenosu dôkazného bremena na žalobcu odvolací súd uvádza, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, keďže to zákon neustanovuje, ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužitelnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre

nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar reálne dodaný (§ 8 zákona o DPH).

Odvolací súd s poukazom na § 29 ods. 8 zákona o správe daní opätovne pripomína, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodu, daňovým únikom a prípadom zneužívania (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02, Zb. s-I-5337, bod 76, ako aj z 21. februára 2006, Halifax, a i., C-255/02, Zb. s. I. 1609, bod 71).

V tomto smere preto dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočíva na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH i preukázal, (nielen formálnymi dokladmi) čo žalobca neurobil.

Najvyšší súd opätovne na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak číní. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 2 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. oprávnené. (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 5Sžf/97/2010).

Vzhľadom na spochybnenie reálnosti dodania tovaru odberateľom deklarováných zdaniteľných plnení, sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení zneužívajúcim právo poskytované zásadou neutrality DPH.

Je potrebné, aby pri dodávke so špecifickými vlastnosťami ako je v tomto prípade RS ASFALT ultra špec. P 600 otvor 25,40 0, rezné kotúče RS10 ultra H pr. 300 otvor 20.00, 22.23, 25.40, 30.00 a iné, bol riadne preverovaný tento tovar v každej etape, stupni obchodovania. Zodpovedá obvyklému postupu zodpovedného podnikateľa, keď jeho plnenie zodpovedá individuálnym požiadavkám odberateľa. V danom prípade nebolo z účtovných dokladov preukázané, že žalobca objednal dodanie tohto špeciálneho tovaru od svojho dodávateľa, spoločnosti NEOINVEST, s.r.o. na základe akejkoľvek objednávky od svojho odberateľa. Žalobca nepreukázal, že by akýmkoľvek spôsobom zisťoval záujem o predmetný tovar tak, aby ho mohol následne dodať ďalšiemu subjektu. Ku kontrole predložil len účtovné doklady, z ktorých nevyplýva jeho prevzatie dodávateľom ani jeho dodanie konečnému príjemcovi. Keďže žalobca v konaní nepreukázal dôvod na dodanie špecifického tovaru spoločnosti GALILEO PLUS s.r.o., (objednávka, kúpna zmluva s náležitosťami ako predmet a cena), resp. konečným maďarským príjemcom, spočívali jeho dôkazy o dodaní tovaru len na formálnych dokladoch a nepreukazných tvrdeniach.

V konaní pred daňovými orgánmi žalobca teda vierohodne nepreukázal, ako došlo k realizácii špecifickej objednávky, čo sa týka množstva, druhu a typu požadovaného materiálu odberateľmi. Za účelom odstránenia pochybností o reálnosti deklarováných transakcií, mal žalobca možnosť preukázať svoje plnenie dokladmi o vykonávaní objednávok na požadované množstvo a druh tovaru, zmluvami na dodanie tovaru, z ktorých je zrejмый predmet dodávky a cena.

Sám žalobca neprispel svojim konaním k odstráneniu pochybností o realizácii prevzatia tovaru od dodávateľa ani dodávok pre odberateľov podľa požiadaviek svojho obchodného partnera. Minimálne touto bežnou obchodnou aktivitou sa dá vylúčiť situácia, že bude spochybnená reálnosť dokladmi deklarovanej transakcie. Pochybnosť o skutočnom dodaní tovaru bola podporená aj deklarovanými hotovostnými platbami od odberateľov žalobcu, čo znemožnilo kontrolu pohybu finančných prostriedkov, t.j. účel platieb, osobu plátcu, termín, výšku, účel úhrady a pod.

Výkon práva, v rámci obchodných vzťahov, ktorý je v rozpore so zásadami poctivého obchodného styku, ako už bolo vyššie uvedené, nepožíva právnu ochranu. Žalobca v konaní pred daňovými orgánmi nepreukázal, že by sa riadil uvedenými zásadami, že by v rámci svojej podnikateľskej činnosti vykonal všetky opatrenia zodpovedného podnikateľa na predchádzanie podvodnej činnosti, prípadne na odstránenie pochybností o tom, že sa na podvodných transakciách nepodieľal vedome.

Základným princípom výberu dane z pridanej hodnoty ako všeobecnej nepriamej dane je, že podnikateľ musí byť plne zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočnenie zdaniteľných obchodov podliehajúcich DPH.

V danom prípade na základe uvedených dôvodov nebolo bez pochyb preukázané, že žalobca zaplatil DPH z prijatého tovaru, ktorý bol následne dodaný jeho odberateľom, teda že bol uvedený základný princíp dodržaný.

Vzhľadom na okolnosti začatia daňovej kontroly - Žiadosť orgánu činného v trestnom konaní zo dňa 30. 6. 2011, neplatili lehoty na jej vykonanie (§ 15 ods. 19 zákona o správe daní), a preto námietka o nezákonnosti dôkazných prostriedkov získaných daňovou kontrolou prekračujúcou maximálnu lehotu 1 rok, nie je dôvodná.

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 žalobcom predloženým daňovým dokladom, predovšetkým vo svetle kontrolných zistení v rámci obchodného reťazca u obchodných dodávateľov a odberateľov žalobcu, absentuje bez pochybností preukázaný reálny základ, čo oprávnene vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení, na základe ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočet, ako i o vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní). Odôvodnenie napadnutého rozhodnutia žalovaného je dostatočné, vysporiadal sa v ňom s podstatnými okolnosťami zistenými v priebehu kontroly.

Pokiaľ žalobca namietal nedostatočné vysporiadanie sa so všetkými námietkami žalobcu, odvolací súd poukazuje na konštantnú judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. nález IV. ÚS 236/06), v zmysle ktorej všeobecný súd (prvostupňový, ale aj odvolací) nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces.

Rozhodnutia žalovaného a správca dane obsahujú podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky všetky zákonom požadované náležitosti. Z týchto podstatných dôvodov napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1 ods. 2 O.s.p. potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, keďže v odvolacom konaní nebol úspešný.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.