

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	2Sžf/4/2014
Identifikačné číslo spisu:	6013201173
Dátum vydania rozhodnutia:	19.03.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Elena Kováčová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:6013201173.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členiek senátu JUDr. Eriky Čanadyovej a JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD., v právnej veci žalobcu: MIMA INTER SERVICE, s.r.o., so sídlom Tulsá 5354/23, Banská Bystrica, IČO: 44 920 857, zastúpeného Mgr. Ianko Troiak, advokátom so sídlom Dukelských hrdinov 34, Zvolen, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo SR, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/152544/2013/4989 zo dňa 8. apríla 2013, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/247/2013-78 zo dňa 2. októbra 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/247/2013-78 zo dňa 2. októbra 2013, p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“, „prvostupňový súd“) rozsudkom zo dňa 2. októbra 2013 č. k. 23S/247/2013-78 zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a následného zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/152544/2013/4989 zo dňa 8. apríla 2013 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“), ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica - dodatočný platobný výmer č. 9600404/5/3677781/2012/BizM zo dňa 10. decembra 2012 (ďalej len rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu), ktorým správca dane žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona 511/1992 Zb. vo väzbe na § 165 ods. 2 a 5 zákona 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubil, ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie januára 2011 v sume 37 993,70 eur, keď žalobcovi neuznal odpočet DPH z odberateľských faktúr žalobcu, vystavených dodávateľom žalobcu obchodnou spoločnosťou RED ZONE, s.r.o. so sídlom Banská Bystrica, špecifikovaných v prvostupňovom správnom rozhodnutí (ďalej len „posudzované faktúry“), ktorými dodávateľ žalobcu obchodná spoločnosť RED ZONE, s.r.o. Banská Bystrica (ďalej len „dodávateľ žalobcu“) účtovala žalobcovi dodanie tovaru, oblečenia špecifikovaného z množstva druhu jednotkovej a celkovej ceny v posudzovaných faktúrach, keď dospel k záveru, že žalobca v

daňovom konaní nepreukázal dôkazy, že zdaniteľné plnenie posudzovanými faktúrami sa reálne uskutočnilo.

Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“) v dôvodoch rozhodnutia poukázal na ust. § 19 ods. 1, § 49 ods. 1, 2, § 51 ods. 1, § 22 ods. 1, § 69 ods. 1 ako zákona 222/2004 Z. z. o daní z pridanej hodnoty v platnom znení v rozhodnom období (ďalej len „zákon o DPH“) ako aj na ust. § 2 ods. 1, 3, 6 zákona 511/1992 Z. z. o správe daní a poplatkov platných v čase začatia daňového konania a § 29 ods. 1 až 4, 8, § 14 ods. 1 a 5 § 15 ods. 5 písm. c/ a ods. 10, 13 a konštatoval, že dôvodom na vydanie dodatočného platobného výmeru č. 9600404/5/3677781/2012/BizM zo dňa 10. decembra 2012 (prvostupňové rozhodnutie) boli výsledky zistenia daňovej kontroly, ktoré boli obsahom protokolu zo dňa 4. októbra 2011, jeho dodatku zo dňa 3. novembra 2011 a výsledky ďalšieho dokazovania po zrušení prvého rozhodnutia vo veci odvolacím orgánom. Vykonanou daňovou kontrolou a preukazovaním v daňovom konaní bolo spochybnené uskutočnenie sporných zdaniteľných plnení. V danom prípade žalobcovi neholo uznané odpočítanie 20% dane z pridanej hodnoty v celkovej sume 37 993,70 eur z dodávateľských faktúr dodávateľa RED ZONE, s.r.o., Banská Bystrica č. 002/2011 zo dňa 10. januára 2011, č. 003/2011 zo dňa 11. januára 2011, č. 005/2011 zo dňa 14. januára 2011, č. 006/2011 dňa 17. januára 2011, č. 009/2011 dňa 20. januára 2011. Predmetom fakturácie bola dodávka rôzneho druhu oblečenia. Žalobca po začatí daňovej kontroly uskutočňovanie sporných zdaniteľných plnení preukazoval v podstate iba dodávateľskými faktúrami, ktoré predložil správcovi dane. Splnil si tak materiálne predpoklady čo sa týka predloženia dokladov, avšak nepreukázal v celom priebehu konania skutočnosť, že zdaniteľné obchody holi reálne uskutočnené. Žalovaný preveroval uskutočnenie zdaniteľných plnení od dodávateľa spoločnosti RED ZONE, s.r.o. a to najprv výzvami voči žalobcovi na predloženie dôkazov a dokladov o pôvode tovaru a následne aj rozsiahlym dokazovaním z vlastnej iniciatívy vypočutím svedkov (konateľkou žalobcu, konateľom spoločnosti RED ZONE H. R., konateľom spoločnosti RED ZONE W. O., konateľkou spoločnosti odberateľa žalobcu L&S Invest, s.r.o., Galanta, konateľom spoločnosti dopravcu DOMIN-KD, s.r.o. D. X. (výpovede nachádzajúcej sa v správnom spise, ale aj v rozhodnutí správcu dane a úvodnej časti tohto rozhodnutia).

Konateľka žalobcu sa k výzve správcu dane na predloženie dôkazov o pôvode tovaru prijatého od spoločnosti RED ZONE, s.r.o., Banská Bystrica vyjadrila, že doklad nemá. Oslovila bývalého konateľa RED ZONE, s.r.o., H. R., ktorý jej doniesol naspäť výzvu a uviedol, že nič nemá, ale že to preverí. Vo svojom ústnom vyjadrení pred správcou dane dňa 2. júna 2011 uviedla, že s H. R. sa pozná dlhé roky. Tento ju oslovil, objednávka však nebola vyhotovená. Dohoda prebehla ústnou cestou tak, že tovar prevezme priamo od neho zo skladu na Tatranskej 25, Banská Bystrica. Prepravu tovaru objednala sama prostredníctvom prepravnej spoločnosti DOMIN-KD, s.r.o. Platba bola prevedená v hotovosti a prijal ju od nej H. R.. Tovar bol uskladnený u H. R., kde bol nakladaný, prevezený zo Sládkovičova k odberateľovi - spoločnosti L&S Invest, s.r.o. H. R., konateľ spoločnosti RED ZONE E, s.r.o., dňa 4. októbra 2011 správcovi dane uviedol, že všetky doklady odovzdal novému konateľovi spoločnosti W. O., ktorý sa stal konateľom od 5. apríla 2011. Správca dane vypočul do zápisnice aj ďalšieho konateľa spoločnosti RED ZONE, s.r.o. W. O., ktorému mal H. R. odovzdať doklady. W. O. uviedol, že bol konateľom iba na papieri, on nemá žiadne papiere, všetky zobrala osoba, ktorú nepoznal. S touto osobou bol aj u notára, kde podpísal nejaké papiere. Bolo mu povedané, že v spoločnosti budú dvaja, nakoniec zostal len sám konateľom. S osobou, ktorej meno nevedel a s ktorou mal byť konateľom sa nevedel spojiť a neskôr požiadal pána W., aby to zrušil. Ďalej uviedol, že má trvalý pobyt na W. XXXX/XX. On dal súhlas na umiestnenie sídla spoločnosti na tejto adrese. Na otázku správcu dane v súvislosti s tým, že na adrese Tatranská 25 sa nachádza aj sklad, ktorého vlastníkom je R.Z. uviedol, že R.Z. nepozná. Na spoločnosť RED ZONE ho nakontaktoval pán W., ktorý ho oslovil v pizzerii. Uviedol, že nikto mu nikdy neodovzdal žiadne doklady, ani preberací protokol. Keď po mesiaci zistil, že to nemá význam, oslovil znovu pána S., že chce spoločnosť zrušiť. Správca dane vypočul opätovne H. R. do zápisnice dňa 22. októbra 2012, keď správca dane na základe predchádzajúcich zistení, že tovar pre spoločnosť žalobcu mal byť v sklade na Tatranskej ulici, ktorého majiteľom mal byť R. uviedol, že si nepamätá či uzatvoril s R.Z. zmluvu na prenájom skladových priestorov, ale že to bude mať určite v účtovníctve. Zároveň uviedol, že R. má trvalé bydlisko na W. I. v U. a telefonický kontakt oznámi. Toto však neurobil, o čom svedčí úradný záznam správcu dane zo dňa 30. októbra 2012. Správca dane následne preveroval trvalý pobyt Petra Šišku, ktorý mal byť majiteľom skladových priestorov na W. XX. U., pričom bolo zistené.

že táto osoba nemá na uvedenej adrese trvalý pobyt. Správca dane vypočul do zápisnice aj D. X., konateľa spoločnosti DOMIN-KD, s.r.o. ktorý potvrdil, že vykonal prepravu tovaru pre spoločnosť žalobcu s tým, že pamätá si, že tovar bol nakladaný v Banskej Bystrici v činžiaku, ale ulicu nevie. Pri nakládke bola pani J. a ešte jeden pán, ktorého meno nevie. Potvrdil, že tovar bol prepravený zo skladu odberateľa S.T. v Sládkovičove. Z celého rozsiahleho dokazovania správcu dane (s poukazom aj na ďalšie dôkazy uvedené v rozhodnutí a nachádzajúce sa v správnom spise) nebolo možné preukázateľne vyvodiť reálnosť obchodu (kúpy, predaja s odovzdaním a prevzatím konkrétneho tovaru) medzi spoločnosťou RED ZONE, s.r.o. a spoločnosťou žalobcu. Preukázaná bola iba existencia fakturácie medzi uvedenými spoločnosťami a následne faktúry na dodanie tovaru pre odberateľa žalobcu spoločnosť L&S Invest, s.r.o., Galanta. Správca dane v podstate vyčerpal všetky možnosti dokazovania reálnosti obchodovania z vlastnej iniciatívy, a preto bola potrebné, aby ďalšie dôkazy navrhoval a predkladal aj žalobca. Žalobca tak v priebehu konania neurobil, iba poukazoval na nesprávne, vykonštruované dokazovanie s nesprávnym vyhodnotením. Zákonodarca však s poukazom na ustanovenie § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 1 a 2 a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH požaduje pre ľahkú zneužívateľnosť, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre tento nárok na odpočet ustanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný sám preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené. V danom prípade nepostačuje, pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, iba predloženie faktúry, ale musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené (rozsudok Najvyššieho súdu SR č. 6Sžf/4/2011). Z platnej právnej úpravy vyplýva, že dôkazné bremeno je primárne stanovené na stranu daňového subjektu, ktorý si uplatňuje nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty a je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnenie a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následné overenie si skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno svoje tvrdenia nepreukáže, tak mu nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný.

Krajský súd sa stotožnil s postupom správcu dane v predmetnom konaní, ktorý postupoval, podľa základných zásad daňového konania aj s podstatnou časťou vyhodnotení dokazovania (okrem vyhodnotenia výpovede svedka D. X.), na ktoré zároveň odkazuje. Svedok X. totiž potvrdil uskutočnenie prepravy tovaru od spoločnosti žalobcu do spoločnosti L&S Invest, ako aj zaplatenie za prepravu. Jeho výpoveď však samotná nebola rozhodujúca pre to, aby bola potvrdená reálnosť obchodovania medzi spoločnosťou RED ZONE, s.r.o. a žalobcom.

Pokiaľ žalobca poukazoval na judikatúru Európskeho súdneho dvora, krajský súd uviedol, že podmienky režimu v kauzách citovaných rozsudkov nemožno úplne porovnávať s podmienkami vnútroštátneho dodania tovaru v Slovenskej republike. vzniku zdaniteľného plnenia a vzniku práva odpočítať daň z tovaru podľa § 49 zákona o DPH, keď podľa striktných podmienok stanovených vnútroštátnou právnou úpravou zákona o DPH, v spojitosti na dôkaznú povinnosť vyplývajúcu z ustanovenia § 29 ods. 8 zákona o správe daní, oprávnenosť nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane preukazuje odberateľ. Žalobca ako odberateľ tovaru musí byť schopný sám preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené. Táto právna úprava Slovenskej republiky musela byť známa aj žalobcovi a vychádzajúc z toho súd mal za to, že pokiaľ by žalobca bol schopný predkladať potrebné dôkazy, tak by ich aj predložil. Predmetná požiadavka zákonov o správe daní a o DPH vychádzala z toho, že v daných prípadoch odpočtu je možné dôjsť k zneužívateľnosti práva, a preto došlo k stanoveniu povinnosti preukázať reálnosť uskutočnených zdaniteľných obchodov. V danom prípade nebolo síce žalobcovi priame zneužitie práva zo strany správnych orgánov preukázané, avšak preukázané bolo nepriame zneužitie práva, keď žalobca nevyvrátil pochybnosti daňových orgánov o reálnosti obchodovania s jeho dodávateľom. Podľa názoru súdu ak si platiteľ dane uplatňuje nárok na odpočítanie z dodávateľských faktúr, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. Súd sa nestotožnil ani s námietkou žalobcu o porušení jeho práva vyjadriť sa k zisteným skutočnostiam, pretože žalobca bol vo všetkých prípadoch upovedomený v zmysle § 15 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o výsluchu svedkov, avšak okrem jedného prípadu sa výsluchu nezúčastnil.

O trovách konania rozhodol krajský súd pri aplikácii § 250k ods. 1 O.s.p..

Proti rozsudku krajského soudu podal řádně a včas odvolání žalobce v kterom žádal, aby odvolací soud napadený rozsudek krajského soudu změnil tak, že rozhodnutí žalovaného a prvostupňového správního orgánu zruší a věc vrátí na další konání.

V důvodech poukazoval, že krajský soud neakceptoval tvrzení žalobce, že napadené rozhodnutí žalovaného a prvostupňového správního orgánu je založené na pochybnostech, které nesprávně žalovaný a prvostupňový správní orgán posúdili a odůvodnili jako skutkový stav.

To znamená, že svoje rozhodnutí založili na pochybnosti, což je nielen nesprávnym právnym posúdením, ale aj porušením zásad daňového konania. Pokiaľ žalobca ako daňový subjekt preukazoval nárok na odpočítanie dane dokladmi /faktúry/ ako aj svedeckými výpoveďami zainteresovaných tretích strán, ktoré sú v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v platnom znení práve takými dôkazmi, na základe ktorých je možné uplatniť právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, bolo ich potrebné posudzovať a vyhodnotiť podľa ich obsahu. Pokiaľ neboli v konaní zistené skutočnosti, ktoré jednoznačne vyvracajú pravdivosť obsahu dokladov a správca dane nemôže takéto zistenie vyvodit' z vykonaných dôkazov, nemôže rozhodnúť len na základe pochybností, ku ktorým preverovaním skutkového stavu dospel. V prípade ak správca dane v daňovom konaní zistil okolnosti, ktoré svedčia porušeniu zákona, bolo potrebné tento fakt jednoznačne pomenovať a objektívne preukázať vykonaním ďalšieho dokazovania.

Vo veci poukazujeme aj na Rozsudok NS SR 3Sžf 1/2011: „Ak je nesporná existencia nakúpeného materiálneho plnenia a toto je štandardne preukázané prijatou faktúrou s podrobnými prílohami od určitého dodávateľa, potom daňový subjekt vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa alebo jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i prípadnú dôkaznú núdzu správca dane. Je nevyhnutné rozlišovať okruh dôkazov, ktoré má povinnosť daňový subjekt štandardne archivovať, od následného nadštandardného vyšetrovacieho (forenzného) dokazovania. Súd prihliadal aj na judikatúru ESD (C-354/03, 0-355/03, M84/03), že každá transakcia musí byť hodnotená samostatne, a teda nemožno na ňu ťaživo prenášať prípadné nedostatky alebo podvod na inom stupni obchodu.“

Súčasne žiadal priznať trovy odvolacieho konania vo výške 691,88 eur.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu vyjadril písomným podaním z 20. decembra 2013 zotrval na doterajších vyjadreniach dôvodech napadnutého rozhodnutia žalovaného a ako aj odôvodnení napadnutého rozsudku Krajského soudu v Banskej Bystrici.

Najvyšší soud SR (ďalej len „najvyšší soud“, „odvolací soud“), ako soud odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadený rozsudek, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v 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 vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho soudu 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 dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

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 správního orgánu a žiada, aby soud preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 O.s.p.).

Podľa § 29 ods. 1 zákona o správe daní dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

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

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 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.

Podľa § 165 zákona č. 563/2009 Z. z. (Daňový poriadok) v znení účinnom k 29. februáru 2012

Ods. 1 Právne úkony a ich účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované.

Ods. 2 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, ak skutočnosť rozhodujúca pre uloženie sankcie nastala do 31. decembra 2011 a ak je to pre daňový subjekt priaznivejšie.

Podľa § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v rozhodnom čase daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

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

Z administratívneho spisu odvolací súd zistil, že u žalobcu bola vykonaná daňová kontrola na daň z pridanej hodnoty podľa zákona 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej „zákon o DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2011, o výsledku ktorej bol vyhotovený protokol Daňovým úradom Banská Bystrica II č. 851/320/79404/2011/Kra zo 4. októbra 2011, ktorý bol zo žalobcom prerokovaný dňa 4. novembra 2011. Na základe zistených výsledkov správca dane Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej len „správca dane“) vyrubil žalobcovi platobným výmerom č. 9600404/5/3677781/2012/BízM z 10. decembra 2012 rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie 2011 vo výške 37 993,70 eur, keď konštatoval, že žalobca porušil ust. § 51 ods. 1 a §49 ods. 1, 2 písm. a/ zákona o DPH tým, že si uplatnil odpočítanie dane z nákupu tovaru deklarovaného dodávateľskými faktúrami špecifikovanými v rozhodnutí správcu dane od dodávateľa RED ZONE, s.r.o. Banská Bystrica tým, že si nesplnil svoju dôkaznú povinnosť a nepreukázal správcovi dane uskutočnenie nákupov tovarov vedených v záznamoch vedených daňových subjektov v zmysle § 70 zákona DPH. Žalobca v žalobe ako aj v podanom odvolaní tvrdil, že preukázal dôkazmi uskutočnenie zdaniteľného plnenia a mal za to, že rozhodnutia žalovaného sú založené na pochybnostiach, ktoré nesprávne posúdili vec. Mal za to, že predloženými dokladmi - faktúrami ako aj svedeckými výpoveďami svedkov v daňovom konaní preukázal splnenie všetkých zákonných náležitostí na uplatnenie práva na odpočítanie DPH z posudzovaných faktúr.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiskálne záujmy štátu, zákon

č. 511/1992 Zb. 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 zákona č. 511/1992 Zb.). 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 zákona č. 511/1992 Zb.).

V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok.

Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený“.

Najvyšší súd z obsahu predloženého administratívneho spisu zistil, že skutkový stav tak, ako je podrobne popísaný v rozsudku krajského súdu, preto skutočnosti účastníkom známe nebude nadbytočne opakovať, s jeho odôvodnením, ktoré považuje za úplné a dostatočné výstižné sa stotožňuje v celom rozsahu, ale na dopresnenie a zdôraznenie správnosti dodáva.

V konaní bolo potrebné posúdiť, či daňová kontrola u žalobcu zameraná na overenie DPH za január 2011 týkajúca sa preverenia dodávateľských faktúr žalobcu od dodávateľa obchodnej spoločnosti RED ZONE s.r.o. bola vykonaná v súlade so zákonom a či závery daňových orgánov, že nevzniká z posudzovaných faktúr žalobcovi právo na odpočet DPH, sú správne.

Z administratívneho spisu odvolací súd zistil, že žalobca preukazoval právo na odpočet DPH posudzovaných faktúr, dôkazmi a to predložením týchto faktúr ako i tvrdením konateľky žalobcu H. J. a bývalého konateľa RED ZONE, s.r.o. Patrárska 25 Banská Bystrica, IČO: 45 668 701 H. R., ktorý v čase zdaniteľného plnenia bol konateľom tejto obchodnej spoločnosti. Žalobca v konaní žiadne iné listinné dôkazy, preukazujúce existenciu zmluvného vzťahu medzi žalobcom ako odberateľom a jeho dodávateľom RED ZONE, s.r.o. nepredložil, (ako napr. obchodné zmluvy, dodacie listy a pod.) ani neoznačil dôkazy (svedkov), ktorí by potvrdili dojednanie a samotnú fyzickú realizáciu obchodu, deklarovaného posudzovanými faktúrami.

Z výsluchu svedkov vypočutých správcou dane, aj podľa odvolacieho súdu nie je preukázaná reálnosť faktúrami deklarovaného plnenia. Vypočutí svedkovia - svedok O. sa k realizácii posudzovaného obchodu medzi žalobcom a RED ZONE s.r.o. nevedel vyjadriť, lebo v čase plnenia za dodávateľa RED ZONE s.r.o. nekonal. Svedkyňa T. (konateľka odberateľa žalobcu L&S INVEST s.r.o. Galanta, IČO: 45 287 325) ozrejmila existenciu obchodno - záväzkového vzťahu medzi obchodnou spoločnosťou L&S INVEST s.r.o. ako odberateľom a žalobcom ako dodávateľom a spôsob plnenia dodávok medzi uvedenými spoločnosťami, avšak ku konkrétnym okolnostiam záväzkového vzťahu medzi žalobcom ako odberateľom a dodávateľom obchodnou spoločnosťou RED ZONE s.r.o. sa nevyjadrila. Svedok X. ako konateľ DOMIN-KD s.r.o. zo sídlom v Galante, vo svedeckej výpovedi potvrdil prevzatie tovaru zabaleného v kartónoch a vreciach charakteru textil zo skladu v Banskej Bystrici a jeho prepravu motorovým vozidlom do Sládkovičova. Potvrdil, že prepravu tovaru objednala konateľka žalobcu p. J. a pri nakládke tovaru v Banskej Bystrici bol osobne prítomný spolu s konateľkou žalobcu a uviedol prítomnosť muža, ku ktorej identifikácii sa nevedel vyjadriť. Pri vykládke tovaru v Sládkovičove bola prítomná iba konateľka L&S INVEST s.r.o. p. T.. Svedok p. X. sa k okolnostiam uzavretia obchodu medzi žalobcom a jeho dodávateľom RED ZONE s.r.o., o spôsobe plnenia, ktoré je deklarované posudzovanými faktúrami nevedel vyjadriť.

Ani z výsluchu pôvodného konateľa dodávateľa žalobcu p. R. a a konateľky žalobcu, ktoré podrobne uviedol krajský súd v dôvodoch svojho rozhodnutia, nie sú preukázané konkrétne skutkové okolnosti

dojednania obchodného vzťahu medzi žalobcom a jeho dodávateľom RED ZONE s.r.o. a skutkové okolnosti týkajúce sa faktického plnenia, ktoré je deklarované posudzovanými faktúrami.

Žalobca teda preukazoval reálnosť plnenia predložením posudzovaných faktúr, existenciou záväzkového vzťahu medzi žalobcom a jeho odberateľom L&S INVEST s.r.o. a plnením na základe tohto záväzkového vzťahu.

Podľa odvolacieho súdu bolo potrebné aby žalobca dôkazmi preukázal reálnosť existencie plnenia, ktoré deklaroval posudzovanými faktúrami. Dôkazy vykonané správcom dane však túto okolnosť nepreukazujú a aj podľa odvolacieho súdu nie je možné reálnosť posudzovaného plnenia preukazovať len dôkazmi, ktoré potvrdzujú plnenie medzi žalobcom (žalobca tvrdí, že sa jedná o totožné plnenie) a jeho následným odberateľom.

Dôkazy preukazujúce obchodno - záväzkové vzťahy medzi žalobcom a obchodnou spoločnosťou L&S INVEST s.r.o., môžu byť iba podporným dôkazom, ktoré by mali relevanciu v prípade, keby žalobca inými dôkazmi preukazoval uskutočnenie posudzovaného zdaniteľného plnenia, naviac keď nie je možné posudzované faktúry stotožniť s faktúrami, ktoré žalobca vystavil ako dodávateľ pre odberateľa L&S Invest s.r.o..

Pokiaľ žalobca v odvolaní namietal, že skutkový stav bol nesprávne právne posúdený, najvyšší súd sa s touto námietkou nestotožňuje. Nepostačuje, pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z faktúry, iba predloženie faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. K tejto námietke dáva žalobcovi do pozornosti, že dôkazné bremeno je na strane daňového subjektu. V daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane, resp. žalovaný, tieto dôkazy len vykonáva, a poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR 8Sžf/9/2012 zo dňa 30. januára 2013, ktorý konštatuje : „Pokiaľ ide o dôkazné bremeno v daňovom konaní, tak odvolací súd poznamenáva, že vykonanie dokazovania je primerane rozložené medzi daňovníka a správcu dane. V prípade, že správca dane vykonaným dokazovaním preukáže daňovníkovi, že tovar skutočne nemohol dodať na faktúrach uvedený dodávateľ daňovníka, je povinnosťou daňovníka preukázať, že jeho závery sú nesprávne, alebo označiť skutočného dodávateľa na základe nových dôkazov. Ak daňovník skutočného dodávateľa neoznačí, alebo správcovi dane nenavrhuje alebo nepredloží nové dôkazy alebo neoznami inú osobu, ktorá by mohla byť skutočným dodávateľom tovaru alebo služby, tak potom musí niesť dôsledok toho svojho konania, že riadne nepreukázal správcovi dane dodanie tovaru alebo služby v súlade s ustanovením § 24 zákona č. 366/1999 Z. z.“.

Žalobca povinnosť tvrdení a dôkaznú povinnosť v daňovom konaní neuniesol, z dokazovania vykonaného správcom dane nevyplyva a nebolo bezpochyby dokázané reálne plnenie medzi dodávateľom žalobcu RED ZONE s.r.o. a žalobcom.

Odvolací súd konštatuje, že závery rozsudku Súdneho dvora (tretia komora) z 12. januára 2006 v spojených veciach C-354/03, C-355/03, C-484/03, na ktoré poukazoval žalobca, nie sú na prejednávanú vec aplikovateľné, práve z dôvodu, že v posudzovanej veci nebola spochybnená existencia plnenia, ktoré predchádzalo alebo nasledovalo po plnení, ktoré je predmetom posudzovania.

Najvyšší súd sa stotožnil s názorom krajského súdu, že žalobca v konaní neuniesol dôkazné bremeno v zmysle § 29 ods. 8 zákona 511/1992 Zb., keď v daňovom konaní nepreukázal všetky tvrdené skutočnosti, nespĺnil povinnosť daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti.

Najvyšší súd SR v konaní žalovaného správneho orgánu nezistil ani takú vadu, ktorá by mohla mať vplyv na zákonnosť rozhodnutia (§ 250j ods. 3 O.s.p.), v dôsledku čoho nemožno konštatovať, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu alebo jeho postup nie je v súlade so zákonom.

S poukazom na uvedené závery považoval odvolacie námietky žalobcu za nedôvodné, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci a preto napadnutý rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici ako vecne správny podľa § 250 ja ods. 3 veta druhá O.s.p. a § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil, stotožniac sa s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), nakoľko pri nedostatku žalobných dôvodov pre zrušenie napadnutého rozhodnutia nezistil ani okolnosti, ku ktorým by musel prihliadať z úradnej povinnosti.

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

Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol 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 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.