

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	6Sžf/81/2013
Identifikačné číslo spisu:	4012200727
Dátum vydania rozhodnutia:	18.06.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Zdenka Reisenauerová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:4012200727.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Aleny Adamcovej, v právnej veci žalobcu: ETEAM, s r.o., so sídlom Devínska 13, Nové Zámky, IČO: 36 276 090, v zastúpení advokátkou JUDr. Vierou Balogovou, so sídlom Advokátskej kancelárie Rákocziho 12, Nové Zámky, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná ul. 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 1020504/1/1030383/2012 zo dňa 11. júna 2012, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 15S/59/2012-58 zo dňa 20. marca 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 15S/59/2012-58 zo dňa 20. marca 2013 z m e ň u j e tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1020504/1/1030383/2012 zo dňa 11. júna 2012 a rozhodnutie Daňového úradu v Nitre, pobočka Nové Zámky č. 9412301/1/194512/2012 zo dňa 21. februára 2012 z r u š u j e a vec v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v sume 226,36 eur na účet právneho zástupcu žalobcu JUDr. Viery Balogovej, do 30 dní od právoplatnosti rozsudku.

Odôvodnenie

Krajský súd v Nitre rozsudkom č. k. 15S/59/2012-58 zo dňa 20. marca 2013, podľa ust. § 250j ods. 1 Občianskeho právneho poriadku (ďalej len O.s.p.), zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného, č. 1020504/1/1030383/2012 zo dňa 11. júna 2012, ktorým žalovaný podľa ust. § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov platný v rozhodnom čase (ďalej len zák. č. 511/1992 Zb. alebo zákon o správe daní) potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu v Nitre, pobočka nové Zámky č. 9412301/1/194512/2012 zo dňa 21. februára 2012, ktorým bol žalobcovi znížený nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie III. štvrtrok 2010 zo sumy 8.109,06 eur na sumu 280,68 eur. Žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Z odôvodnenia uvedeného rozhodnutia vyplýva, že krajský súd po preskúmaní spisového materiálu a administratívneho spisu žalovaného dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj správneho orgánu prvého stupňa bolo vecne správne. Krajský súd na základe predloženého administratívneho spisu žalovaného správneho orgánu mal preukázané, že správca dane Daňový úrad

Nitra vykonal u žalobcu daňovú kontrolu, o ktorej vyhotovil protokol č. 9412401/ODK8/709/2012/Há zo dňa 12. januára 2012, pričom po prerokovaní protokolu správca dane začal vyrubovacie konanie; v rámci kontroly vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie zamerané na preverenie dodania tovaru kontrolovanému platiteľovi dane podľa faktúr č. 22/2010 zo dňa 6. júla 2011, č. 25/2010 zo dňa 6. augusta 2010 a č. 37/2010 zo dňa 30. septembra 2010; správca dane výsledky svojho dokazovania zhodnotil dodatočným platobným výmerom, ktorým znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie III. štvrt'rok 2010 zo sumy 8.109,06 eur na sumu 280,68 eur.

Krajský súd poukázal na to, že pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet DPH nepostačuje iba predloženie dokladov - faktúr s predpísaným obsahom, pričom daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa DPH, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie a pokiaľ nie je preukázané, že tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane samotná existencia daňového dokladu, hoci by obsahoval všetky formálno- právne náležitosti.

Konštatoval, že inštitút daňovej kontroly a v rámci neho podrobná úprava práv a povinností daňového subjektu ako i správcu dane je v nadväznosti na ďalší procesný postup vyplývajúci z ustanovenia § 15 ods. 13 a § 44 zákona o správe daní koncipovaný tak, že v rámci daňovej kontroly sa vykonávajú úkony totožné s úkonmi vyrubovacieho konania podľa § 41 ods. 1,2 zákona o správe daní, s poukazom na to, že dokazovanie je procesným prostriedkom, ktorého zásady platia vo všetkých fázach správy daní, či už v rámci daňovej kontroly alebo v rámci daňového konania, pričom dôkazy vykonané v rámci daňovej kontroly zosumarizované v protokole o jej výsledku majú rovnakú dôkaznú silu ako dôkazy vykonané v rámci daňového konania.

Krajský súd na základe predložených listinných dôkazov dospel k záveru, že žalovaný správny orgán sa v odvolacom konaní vyčerpávajúcím spôsobom vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu, majúc za to, že v rámci vykonaného dokazovania nebolo preukázané, že žalobca nadobudol fakturovaný tovar od obchodnej spoločnosti Section Production, s.r.o., pričom relevantné dôkazy zo strany žalobcu na dodanie tohto tovaru od tejto spoločnosti neboli v konaní preukázané, s poukazom na to, že v zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. je povinnosťou daňového subjektu preukázať skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, pričom súd nezistil žiadnu skutočnosť, ktorá by spôsobovala nezákonnosť postupu žalovaného správneho orgánu ako aj prvostupňového správneho orgánu a taktiež nezistil rozpor ich rozhodnutí s príslušnými zákonnými ustanoveniami, ktorými odôvodnili svoje rozhodnutia.

Krajský súd rozhodovanie o náhrade trov konania odôvodnil v zmysle § 250k ods. 1 O.s.p., žalobcovi nepriznal náhradu trov konania z dôvodu jeho neúspechu v konaní.

Proti uvedenému rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca. Navrhoval, aby Najvyšší súd SR napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1020504/1/1030383/2012 zo dňa 11. júna 2012 ako aj rozhodnutie Daňového úradu v Nitre - Nové Zámky číslo 9412301/1/194512/2012 zo dňa 21. februára 2012 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalobca odvolanie podal z dôvodov uvedených v § 205 ods. 2 písm. f/ O.s.p..

Z dôvodov odvolania vyplýva, že žalobca poukazom na skutkové zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu tvoriaceho súčasť súdneho spisu nesúhlasil s argumentáciou krajského súdu. Vo vzťahu k dôkaznému bremenu daňového subjektu v zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. vytýkal krajskému súdu, že sa náležite nevyporiadal s jeho námietkami uvedenými v žalobe a že nijakým spôsobom neuvádza prípadne, aké ďalšie dôkazy, ktoré by preukazovali jednoznačné prijatie plnenia žalobcom od dodávateľa, by mali byť ním produkované. Žalobca poukázal na skutkové zistenia týkajúce sa dodania tovaru, z ktorých vyplynulo, že potom ako žalovaný nemohol preveriť dodanie materiálu od uvedených spoločností dodávateľovi žalobcu a vyzval žalobcu na ústnom pojednávaní dňa 5. decembra 2011, keď spoločnosť už neexistovala, na predloženie ďalších ničím nekonkretizovaných dôkazov. K tomu uviedol, že zadováženie presahovalo reálnu možnosť žalobcu a v konečnom dôsledku správca dane ako aj žalovaný požadovali od žalobcu preukázanie niečoho, čo sa vymyká sfére jeho vplyvu, a preto záver daňových orgánov a súdu o unesení dôkazného bremena žalobcu presúvajú ako jeho dôkaznú povinnosť do abstraktnej nekonkrétnej a v podstate nesplniteľnej polohy.

Žalobca namietal nepreskúmateľnosť rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov ako aj krajského

súdu, pretože z odôvodnení ich rozhodnutí nie je dostatočne zrejmé, aké okolnosti a dôvody viedli žalovaného i krajský súd k záveru, že daňový subjekt Section Production, s.r.o. faktúry č. 22/2010, 25/2010 a 37/2010 vystavil, zaevidoval do evidencie DPH, avšak deklarovaný tovar nemohol dodať, pretože v čase dodania tovaru pre žalobcu ako platiteľa dane technické podmienky na výrobu neboli splnené, poukazom tiež na to, že toto konštatovanie nebolo v zápisnici bližšie špecifikované, teda tiež postráda preskúmateľnosť. Ďalej namietal, že záver správcu dane o tom, že uvedený daňový subjekt nemal v predmetnom období materiál potrebný ku kompletizácii výrobku, nebol ničím podložený - predložením skladových kariet zásob, ako napr. tovar na sklade, materiál na sklade a pod. a predložením inventúrnych súpisov a inventarizačných zápisov a ani na základe miestneho šetrenia vo výrobných priestoroch daňového subjektu Section Production, s.r.o..

Poukazom na svedeckú výpoveď L., splnomocneného zástupcu daňového subjektu Section Production, s.r.o. - dodávateľa oceľových laniiek, ktorý jednoznačne potvrdil, že predmetný tovar bol schopný vyrobiť a mal na jeho výrobu materiálne aj technické vybavenie, vytýkal daňovému úradu, že sa nijak nevyporiadal s námietkami zástupcu žalobcu vznesenými na pojednávaní dňa 4. januára 2012 o nedostatočnom preukázaní skutkového stavu.

Žalobca nesúhlasil so záverom žalovaného, keď materiálnu existenciu deklarovaných dodávok tovaru nespochybnil, ale spochybnil skutočnosť, že tento tovar bol kontrolovanému subjektu dodaný spoločnosťou Section Production, s.r.o.. Dôvodil, že ako kontrolovaný subjekt predložil všetky relevantné zákonom požadované doklady a to faktúry s podrobným popisom dodaného tovaru s preskúmateľným obsahom a aj svedecké výpovede potvrdili realizáciu plnenia zadokumentované v zápisniciach z jednotlivých ústnych pojednávaní, výkazy jász motorových vozidiel a ďalšie. Poukazom na výsluch svedka L. žalobca uviedol, že predmetom sporu nie je existencia tovaru, jeho nákupu, ale nevyvrátené pochybnosti daňových orgánov o tom, že žalobca skutočne prijal tovar od dodávateľa Section Production, s.r.o., deklarovaného v predložených dokladoch. Vychádzajúc z § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. žalobca vyslovil názor, že dôkazné bremeno znáša daňový subjekt len ku skutočnostiam, ktoré sám tvrdil, pričom dôkazné bremeno nie je možné ponímať extenzívne a rozširovať ho aj na preukázanie nákupu tovaru v reťazci dodávateľov, keďže v bežnom obchodnom styku nie je možné požadovať, aby odberateľ pri odbere tovaru skúmal od koho, na základe akého právneho titulu a ako jeho dodávateľ tovar nadobudol. Dôvodil, že požiadavka správcu dane na predloženie takých dokladov a preukázanie takých skutočností, na ktorých sa žalobca sám nepodieľal, následne ich nadobudnutie vyhodnotím žalovaným ako neunesenie dôkazného bremena, nie je možné.

Žalobca vytýkal krajskému súdu, že si iba osvojil závery žalovaného a v napadnutom rozsudku absentuje jeho presvedčivé odôvodnenie, ktorú skutočnosť považuje za závažné procesné pochybenie spočívajúce v nedostatočnom odôvodnení rozhodnutia.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhoval, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil. Súhlasil s vysloveným právnym záverom krajského súdu. Uviedol, že sa v plnom rozsahu pridrižiava písomného vyjadrenia k žalobe č.1100304/1/1171448/2012 zo dňa 16. októbra 2012 vzhľadom k tomu, že odvolanie žalobcu neobsahuje žiadne nové skutočnosti ako tie, ku ktorým sa žalovaný už vyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (ust. § 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 246c ods. 1 veta prvá v spojení s ust. § 212 ods. 1 O.s.p.) postupom podľa ust. § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p., keď deň 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 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2), a dospel k záveru, že odvolanie je dôvodné.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a vrátenia veci mu na ďalšie konanie.

Preskúmaným rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie - dodatočný platobný výmer, prvostupňového správneho orgánu - Daňového úradu v Nitre- pobočka Nové zámky, ktorým bol žalobcovi znížený nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie III. štvrtrok

2010 zo sumy 8.109,06 eur na sumu 280,68 eur.

Odvolaací súd v rozsahu odvolacích dôvodov preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a konanie im prechádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Predmetom preskúmvacieho konania v danej veci je rozhodnutie a postup žalovaného správneho orgánu, ktorým rozhodnutím žalovaný rozhodoval s konečnou platnosťou o znížení nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty žalobcovi za zdaňovacie obdobie III. štvrtrok 2010 podľa právnej úpravy ustanovenej v zákone č. 222/2004 Z. z..

Najvyšší súd dáva do pozornosti, že úlohou súdu pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku (upravujúcej rozhodovanie o žalobách proti rozhodnutiam a postupom správnych orgánov §§ 247 a nasl. O.s.p.) je posudzovať, či správny orgán príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkom konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.).

Podľa § 250i ods. 1 O.s.p. pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúvanie napadnutého rozhodnutia.

Najvyšší súd Slovenskej republiky z obsahu predloženého súdneho spisu, súčasť ktorého tvoril administratívny spis, mal preukázané, že správca dane vykonal u žalobcu za zdaňovacie obdobie III. štvrtrok 2010 kontrolu dane z pridanej hodnoty, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 9412401/ODK8/709/2012/Há,Sh zo dňa 12. januára 2012, ktorý bol prerokovaný a doručený dňa 15. februára 2012. Na základe výsledkov zhrnutých do uvedeného protokolu o daňovej kontrole správca dane - Daňový úrad Nové Zámky vydal dodatočný platobný výmer č. 9412301/1/194512/2012 dňa 21. februára 2012, ktorým bol žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty podľa ust. § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. znížený nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie III. štvrtrok 2010 zo sumy 8.109,06 eur na sumu 280,68 eur. Z odôvodnenia uvedeného rozhodnutia vyplýva, že správca dane na základe vykonanej daňovej kontroly dospel k záveru, že kontrolovaný daňový subjekt neuniesol dôkazné bremeno, keď na výzvu správcu dane nepreukázal relevantné skutočnosti, ktoré by správca dane mohol akceptovať pri vyčíslení celkového rozdielu dane, a preto odpočítaním dane z tovaru vyfakturovaného spoločnosťou Section Production, s.r.o. v celkovej výške 7828,38 eur kontrolovaný platiteľ porušil ustanovenie § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., keďže daňovou kontrolou nebolo preukázané, že dodávateľ Section Production, s.r.o. dodal kontrolovanému platiteľovi tovar, a teda nebolo preukázané, že mu vznikla daňová povinnosť. K námietke žalobcu vo vzťahu k dôkaznej povinnosti uviedol, že správca dane nespochybnil materiálnu existenciu deklarovaných dodávok tohto tovaru, ale spochybňuje skutočnosť, že tento tovar bol kontrolovanému subjektu dodaný spoločnosťou Section Production, s.r.o.. Konštatoval, že listinné dôkazy, ktoré správca dane mal k dispozícii nepreukázali, že spoločnosť Section Production, s.r.o. mala v dispozícii tovar, ktorý fakturovala kontrolovanému platiteľovi dane, keďže samotná existencia faktúr vystavených touto spoločnosťou nie je dôkazom toho, že dodanie tovaru sa uskutočnilo tak, ako je to uvedené na faktúrach, ako aj že samotný daňový doklad s predpísanými náležitosťami účtovného dokladu a jeho riadne zaúčtovanie samé osebe nie sú dôkazom o tom, že nárok na odpočítanie dane bol uplatnený v súlade so zákonom, s poukazom na to, že účtovný doklad môže byť takým dôkazom len

vtedy, ak bol vystavený na základe reálneho plnenia, a preto predložením dokladov daňový subjekt len tvrdí, že k určitému plneniu došlo, avšak musí byť schopný ho preukázať v skutočnosti, pričom správca dane nie je oprávnený určovať, akým spôsobom má daňový subjekt tieto skutočnosti preukázať.

Na základe odvolania žalobcu podaného proti uvedenému rozhodnutiu správcu dane žalovaný svojím rozhodnutím zo dňa 11. júna 2012, č. 1020504/1/1030383/2012 (rozhodnutie napadnuté žalobou) potvrdil rozhodnutie správcu dane. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný vyslovil záver, že správca dane pri výkone daňovej kontroly postupoval v zmysle platných právnych predpisov, zisťoval nezrovnalosti skutkového stavu s údajmi uvedenými v daňovom priznaní, pričom vychádzal z účtovných a daňových dokladov predložených daňovým subjektom - žalobcom, ako aj z vlastného šetrenia v zmysle ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH postupom podľa zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní. Tvrdenia správcu dane vyhodnotil ako majúce reálny podklad vo vykonanom dokazovaní a podložené konkrétnymi dôkazmi. Uviedol, že vierohodnosť a pravdivosť tvrdení daňového subjektu bola v rámci vykonaného dokazovania spochybnená, pričom daňový subjekt tieto pochybnosti žiadnym spôsobom neodstránil. Konštatoval, že závery správcu dane zodpovedajú zásadám logického myslenia a správneho uváženia. Postup správcu dane pri neuznaní nároku na odpočítanie dane vyhodnotil ako postup, ktorý bol v súlade s platnými právnymi predpismi.

Zákonnosť vyššie uvedeného rozhodnutia žalovaného je predmetom súdneho prieskumu podľa druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, upravujúcej správne súdnictvo.

Ďalej mal odvolací súd preukázané, že žalobca ako daňový subjekt si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil odpočet dane z nákupu tovaru od dodávateľa Section Production, s.r.o. na základe faktúr č. 22/2010 z 6. júla 2010, č. 25/2010 z 6. augusta 2010 a č. 37/2010 z 30. septembra 2010 v celkovej výške 8.109,06 eur. V priebehu daňovej kontroly dôvodnosť uplatnenia odpočtu dane preukazoval uvedenými faktúrami, ktoré obsahovali podrobnú špecifikáciu predmetu a množstva dodaného tovaru, dokladmi o zaplatení, svedeckými výpoveďami vodičov, ktorí prepravu, prevzatie a odovzdanie tovaru potvrdili, osvedčeniami motorových vozidiel, knihami jász vozidiel, svedeckou výpoveďou L.-administratívneho asistenta dodávateľa Section Production, s.r.o., ktorý potvrdil výrobu tovaru predávaného žalobcovi.

Odvolací súd z administratívneho spisu žalovaného mal ďalej preukázané, že správca dane vykonal rozsiahle šetrenie prostredníctvom dožiadaní na príslušné daňové úrady dodávateľov a subdodávateľov žalobcu za účelom preverenia uskutočnenia zdaniteľného plnenia. Zistil, že správca dane vykonal dožiadanie na Daňový úrad Štúrovo, ktorý vykonal šetrenie u dodávateľa kontrolovaného daňového subjektu - spoločnosti Section Production, s.r.o., vypočul konateľku K., splnomocneného zástupcu L., so zisteniami, že uvedená dodávateľská spoločnosť komponenty konečného výrobku predávaného žalobcovi - colné lanká a koncovky nakupovala od spoločnosti Ind.&Handelsond. Roffelsen BV Postbus 2, Helmond - Holansko a od spoločnosti Emal, s.r.o. Skalica ul. Svobodu 1223/37; Daňový úrad Štúrovo v odpovedi na dožiadanie uviedol, že pri kontrole zásob bolo zistené, že v čase dodania tovaru pre kontrolovaný daňový subjekt spoločnosť Section Production, s.r.o. nemala materiál potrebný ku kompletizácii, resp. k zhotoveniu výrobkov; splnomocnený zástupca spoločnosti Section Production, s.r.o. Richard Szalay predložil správcovi dane zmluvu o zapožičaní tovaru zo dňa 4. januára 2010, v ktorej sa zmluvné strany - dodávateľ INVESTCAPITAL s.r.o. Bratislava a odberateľ - Section Production, s.r.o. dohodli, že INVESTCAPITAL s.r.o. zapožičia materiál pre výrobu Tir laniiek až do 1. júna 2011; spoločnosť Section Production, s.r.o. dodanie zapožičaného materiálu vo svojom účtovníctve nemala zaevidované.

Správca dane vykonal dožiadanie na miestne príslušný daňový úrad spoločnosti INVESTCAPITAL s.r.o., ktorý po vykonaní šetrení skutkové zistenia oznámil správcovi dane, z ktorých vyplynulo, že v čase miestneho zisťovania na adrese spoločnosti Hviezdna 38, Bratislava spoločnosť na uvedenej adrese fyzicky nesídlí, konateľka spoločnosti W. sa k výsluch na základe predvolania nedostavovala a pri jej predvedení Obvodným oddelením PZ SR bolo zistené, že menovaná na uvedenej adrese nebýva a ani sa tam nezdržuje, z ktorých dôvodov nebolo možné preveriť skutočnosti požadované v dožiadaní.

Správca dane zaslal dožiadanie miestne príslušnému správcovi dane za účelom vypočutia svedka splnomocneného zástupcu spoločnosti INVESTCAPITAL s.r.o. L.; z odpovede dožiadania vyplýva, že písomnosť, ktorou bol predvolaný svedok, sa vrátila správcovi dane s poznámkou „adresát neznámy“.

Správca dane vykonal dožiadanie miestne príslušnému správcovi dane spoločnosti EMAL, s.r.o.; v

rámci dožiadania bol vypočutý konateľ spoločnosti, ktorý zápisnične uviedol, že spoločnosť uskutočnila zdaniteľné obchody pre odberateľa na základe predmetných faktúr, DPH bola priznaná za zdaňovacie obdobie 09/2010, predložil dodacie listy a uviedol, že prepravu si zabezpečoval odberateľ sám, kam bol tovar prepravený nevedel, ďalej uviedol, že spoločnosť EMAL, s.r.o. nedisponuje personálnym a materiálnym vybavením pre obchodovanie s daným typom tovaru, on je len sprostredkovateľom, zabezpečuje to sám osobne alebo telefonicky, tovar uvedený na faktúrach č. 2010/006 a 2010/007 nakúpil od firmy Extrém Slovakia, s.r.o. Skalica, doklady o tom nepredložil ani dodatočne; spoločnosť EMAL, s.r.o. bola vymazaná z obchodného registra ku dňu 29. októbra 2011 a následne boli z obchodného registra vymazané aj jej nástupnícke spoločnosti.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenie daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo daňovej povinnosti daňového subjektu.

Zákonodarca v právnej norme § 2 zákona o správe daní ustanovuje základné zásady daňového konania tak, že 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 (ods.1). Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň (ods.2). 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 (ods.3). Daňové konanie je verejné okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje(ods.4). Správca dane je povinný začať daňové konanie aj na vlastný podnet vždy, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj v prípade, že daňový subjekt v tomto smere nespĺnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti (ods.5). 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 (ods.6). Všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti (ods.7). Právom i povinnosťou všetkých daňových subjektov je úzko spolupracovať so správcom dane v daňovom konaní (ods.8).

Podľa ust. § 29 ods. 1, 2, 4, 8 zákona č. 511/1992 Zb., dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

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.

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 § 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 § 49 ods. 1,2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. v platnom znení právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

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

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 preskúmaní veci v rozsahu odvolacích a žalobných dôvodov dospel k záveru, že správca dane v danom prípade postupom v intenciách citovaných právnych noriem si vo veci nezadovážil dostatok skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia, skutkové zistenia nedostatočne vyhodnotil a vo veci rozhodol predčasne, z ktorých dôvodov pokiaľ žalovaný správny orgán rozhodnutie správcu dane potvrdil, nerozhodol v súlade so zákonom, a preto neboli splnené zákonné podmienky pre zamietnutie žaloby súdom prvého stupňa.

Vychádzajúc zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu podľa názoru odvolacieho súdu vyplýva, že daňové orgány oboch stupňov síce predmetnej veci venovali veľkú pozornosť, keď vo veci vykonali rozsiahle dokazovanie a žalovaný i správny orgán prvého stupňa pri vydaní rozhodnutí nevychádzali len z daňových dokladov predložených žalobcom, ale najmä z výsledkov rozsiahleho dokazovania, ktoré smerovalo k prevereniu a získaniu dôkazov o tom, či deklarované plnenia boli aj reálne uskutočnené. Podľa názoru odvolacieho súdu však skutkové zistenia vyhodnotili nedostatočne, keď zistené rozpory v dodávke tovaru subdodávateľmi dodávateľa žalobcu dostatočne nepreverili a následne dôkazným bremenom zaťažili daňový subjekt povinnosťou preukázať, či jeho dodávateľ bol spôsobilý tovar, ktorý mu predal, schopný aj vyrobiť. Žalobcovi ako daňovému subjektu zákon nedáva právne prostriedky na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov.

Na základe skutkových zistení vyplývajúcich zo súdneho spisu (tvrdenia daňových orgánov) mal odvolací súd preukázané, že správca dane v predmetnom prípade materiálnu existenciu deklarovaných dodávok tovaru nespochybnil, ale spochybnil skutočnosť, že tento tovar bol kontrolovanému subjektu dodaný spoločnosťou Section Production, s.r.o.. Odpočítanie dane bolo teda spochybnené z dôvodu, že správca dane mal pochybnosti o tom, či toto deklarované plnenie, ktoré uviedla spoločnosť Section Production, s.r.o. vo faktúrach, reálne dodala po zistení, z ktorých vyvodil záver, že nemala komponenty na výrobu tovaru dodaného žalobcovi, a to vzhľadom na výsledky vykonaného dokazovania za účelom preverenia u jeho dodávateľov, keď zo skutkových zistení je zrejmé, že dodávateľ kontrolovaného daňového subjektu - spoločnosť Section Production, s.r.o., komponenty konečného výrobku predávaného žalobcovi - colné lanká a koncovky nakupovala od spoločnosti Ind.&Handelsond. Roffelsen BV Postbus 2, Helmond - Holansko a od spoločnosti Emal, s.r.o. Skalica ul. Svobodu 1223/37 a zapožičala na základe zmluvy o zapožičaní tovaru zo dňa 4. januára 2010, ktorou sa zmluvné strany - dodávateľ INVESTCAPITAL s.r.o. Bratislava a odberateľ - Section Production,

s.r.o. dohodli, že INVESTCAPITAL s.r.o. zapožičia materiál pre výrobu Tir laniek až do 1. júna 2011, pričom spoločnosť Section Production, s.r.o. dodanie zapožičaného materiálu vo svojom účtovníctve nemala zaevidované.

Odvolací súd mal preukázané, že pri každej faktúre sa nachádza podrobný súpis dodaného tovaru a služieb, dodanie tovaru potvrdzovali zástupca dodávateľa, svedkovia - vodiči, evidencia jász motorových vozidiel, potvrdenia o platbách, účtovná evidencia žalobcu, preto nemožno hovoriť, že v danom prípade ide o situáciu, že by žalobca disponoval iba faktúrou so všeobecným opisom zdaniteľného plnenia, ktoré by bolo nepreskúmateľné. Vzhľadom na takto zdokumentované plnenie vyvstáva otázka, v akom rozsahu by podľa správcu dane mal žalobca zabezpečovať ešte dôkazy o existencii plnenia. Z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že u správcu dane vznikli pochybnosti výlučne z dôvodu preverovania účtovnej evidencie dodávateľa žalobcu a z dôvodu, že nebolo možné preveriť účtovnú evidenciu u dodávateľov dodávateľa žalobcu, na ktorú skutočnosť žalobca ako daňový subjekt však nemá vplyv. Žalobca ako daňový subjekt nemôže predpokladať, že u určitých dodávateľov by mal nadštandardne zabezpečovať dôkazy o zdaniteľnom plnení pre prípad, že u týchto subjektov nebude evidencia riadne vedená. V skutočnosti ani nie je možné, aby daňový subjekt sledoval a zabezpečoval evidenciu dodávok alebo služieb svojich dodávateľov a subdodávateľov, za ktorú nemôže niesť žiadnu zodpovednosť, okrem prípadov, že by vedel alebo mal vedieť, že v prípade dodávok ide o podvodné plnenia jeho dodávateľov alebo subdodávateľov.

Podľa názoru odvolacieho súdu v danej veci žalovaný ako aj správca dane vychádzali z nesprávneho výkladu ust. § 29 ods.8 zákona č. 511/1992 Zb. o rozložení dôkazného bremena, keďže dôkazné bremeno daňového subjektu nie je možné vnímať ako absolútne. V danej súvislosti odvolací súd poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15. marca 2011 a na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky 5 Afs 131/2004 zo dňa 25. marca 2005 (publ. Pod č. 599/2005, prístupné na www.nssoud.cz), podľa ktorého dôkazné bremeno sa nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých resp. akýchkoľvek skutočností, teda i tých ohľadne ktorých takáto povinnosť sŕha úplne iný subjekt.

Vzhľadom na uvedené odvolací súd sa nestotožnil so záverom žalovaného, ako i krajského súdu o tom, že odvolateľ - žalobca neuniesol dôkazné bremeno, pričom takýto záver je vyvodzovaný z toho, že žalobca nepreukázal skutočnosti ohľadne samotného plnenia jeho dodávateľa a dodávateľov jeho dodávateľa, teda aj osôb, s ktorými žalobca nebol v žiadnom obchodnom vzťahu.

Odvolací súd konštatuje, že rozsah dôkazného bremena daňového subjektu je určený právnou úpravou ustanovenou v právnej norme § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., v zmysle ktorej právnej úpravy daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásenia vyúčtovaní. Správca dane a žalovaný konštatovali, že žalobca porušil ust. § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, keď neuniesol dôkazné bremeno podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., pretože nepreukázal reálnosť uskutočnenia zdaniteľného plnenia. Skutočnosti vymedzené v § 49 ods. 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení však nemožno vyvodit' dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov, a preto tieto skutočnosti nemôžu tvoriť dôkazné bremeno daňového subjektu a ani nemôže z týchto skutočností daňový subjekt znášať dôkaznú núdzu. V danej súvislosti odvolací súd dáva do pozornosti rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), kde 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 platiteľ nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami.

Z uvedených dôvodov odvolací súd preto dospel k záveru, že ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných

služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpal vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane. Ak tieto skutočnosti budú uplatnené proti daňovému subjektu účasť na dokazovaní mu musí byť umožnená. Je nevyhnutné rozlišovať okruh dôkazov, ktoré daňový subjekt štandardne uchováva o existencii zdaniteľného plnenia od následného forenzného dokazovania. V danom prípade správca dane pričítal žalobcovi ako daňovému subjektu existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno.

Vychádzajúc z dôvodov uvedených vyššie odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods.3 veta prvá O.s.p. zmenil tak, ak je uvedené vo výroku tohto rozhodnutia.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa § 246c ods. 1, prvá veta O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1, 2 O.s.p. a § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý mal úspech v konaní priznal náhradu trov konania. Priznané trovy konania pozostávajú z náhrady súdneho poplatku z podanej žaloby 66 eur, z náhrady súdneho poplatku z odvolania 66 eur a trov právneho zastúpenia žalobcu advokátkou JUDr. Vierou Balogovou v sume 94,36 eur (2x39,55 + 2x7,63) vyplývajúcich zo spisu v zmysle § 246c ods.1, prvá veta O.s.p. v spojení s § 151 ods. 2 O.s.p..

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 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.