

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	4Sžf/44/2012
Identifikačné číslo spisu:	4011200762
Dátum vydania rozhodnutia:	28.05.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Ida Hanzelová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:4011200762.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Idy Hanzelovej a členov senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a JUDr. Jozefa Milučkého v právnej veci žalobcu: Jozef Kováč, IČO: 40060039, so sídlom v Šuranoch, Partizánska 3898/59A, zastúpeného advokátom JUDr. Rastislavom Posluchom, so sídlom v Bazová 9, Bratislava, proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Vázovova č. 2, Bratislava, o preskúmanie zákonnosti žalovaného č. I/224/14510-75730/2011/990886-r zo dňa 22. júla 2011, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/162/2011-44 zo dňa 24. apríla 2012, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/162/2011-44 zo dňa 24. apríla 2012 p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

Krajský súd v Nitre (ďalej aj „krajský súd“, príp. „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia vyššie uvedeného rozhodnutia Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky, právneho predchodcu žalovaného, ako i zrušenia prvostupňového rozhodnutia, dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Šurany č. 633/230/4271/11/Mes zo dňa 1. apríla 2011, ktorým správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2009 v sume 64 385,33 Eur. Dôvodom dorubenia predmetnej daňovej povinnosti bolo porušenie ustanovení § 8 ods. 1 písm. a) a § 49 ods. 1 a ods. 2 v spojení s § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 31.12.2009 (ďalej len „zákon o DPH“). Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. I/224/14510-75730/2011/990886-r zo dňa 22. júla 2011, vydaným podľa § 48 ods. 5 zákona o správe daní, uvedené prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že v postupe daňových orgánov oboch stupňov nezistil pochybenie, riadili sa procesnými zásadami upravenými v zákone o správe daní. Krajský súd uviedol, že dôkazné bremeno je na strane daňového subjektu a správca dane pri výkone daňovej kontroly vychádza z prezumpcie neviny; v prípade zistenia skutočností, následkom ktorých dôjde k úprave daňovej povinnosti, povinnosťou správcu dane je dokázať daňovému subjektu, že postupoval nesprávne, čo sa v predmetnej veci stalo. Z výsledkov dokazovania vykonaného v rámci daňovej kontroly vykonanej u žalobcu možno vyvodiť záver, že obchodné transakcie so spoločnosťami P.K.W., s.r.o. Prievidza na strane žalobcovho dodávateľa a KASTAV SK, s.r.o. Martin na strane žalobcovho odberateľa, tak ako ich deklaruje žalobca, sa reálne neuskutočnili a nezodpovedajú realite. Z uvedeného dôvodu sa podľa zákona o DPH zdaniteľné plnenie neuskutočnilo a žalobcovi nevznikol nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty; taktiež krajský súd predložené faktúry vyhodnotil ako formálne. Fyzická existencia tovaru nebola takisto preukázaná. Žalobca v preverovanom zdaňovacom období nevedel preukázať reálne plnenia vyplývajúce z deklarovaných daňových dokladov, t. j. dodanie a ani predaj dodaného tovaru. Konateľ KASTAV SK, s.r.o. nepoprel vystavenie faktúr, avšak bližšie informácie si nepamätal, aj keď išlo o krátke obdobie medzi realizáciou dodávky a jeho výsluchom, uviedol tiež, že mu boli odcudzené účtovné doklady vzťahujúce sa na kontrolované obdobie. Za dodaný tovar mal žalobca zaplatiť čiastočne v hotovosti pri odovzdaní tovaru, čo však nezodpovedná vystavenému výdavkovému dokladu podľa obsahu administratívneho spisu. Spoločnosti, s ktorými žalobca obchodoval, nevedeli vierohodne v súlade s daňovými predpismi preukázať, ako s nakúpeným tovarom naložili, nemali k dispozícii účtovnú evidenciu, prípadne so správcom dane nekomunikovali. Správca dane preveroval pôvod a existenciu predmetného textilného tovaru u dodávateľa žalobcu ako i u jeho dodávateľa, obchodnej spoločnosti BAT-Forest, s.r.o. Z výpovede údajnej konateľky spoločnosti BAT-Forest, s.r.o. M. I. vyplýva, že nevie o tom, žeby bola konateľkou uvedenej spoločnosti, nevlastní žiadne doklady týkajúce sa tejto spoločnosti, poprela akékoľvek obchodné transakcie, nič nepodpisovala a konateľa spoločnosti BAT-Forest, s.r.o. Ing. D. (predchádzajúci konateľ uvedenej spoločnosti od 15.06.2009 do 19.01.2010 - poznámka odvolacieho súdu), zapísaného v obchodnom registri, nepozná.

Krajský súd vyhodnotil námietku o nezákonnom postupe daňových orgánov oboch stupňov ako neopodstatnenú. Krajský súd uviedol, že právo žalobcu zúčastniť sa na ústnych pojednávaníach, na ktorých boli vypočutí konatelia vyššie uvedených spoločností, nebolo porušené, nakoľko ich predvolanie bolo neúspešné pre nepreberanie si zásielok, neexistenciu adresáta podľa zápisu v Obchodnom registri a pod. Správca dane preto ani nemohol určiť pevný termín výsluchu konateľov. V prípade Ing. D. išlo o konateľa viacerých spoločností (KASTAV SK, s.r.o., PKW, s.r.o. a ďalších), ktoré žalobcovi dodávali tovar alebo od nich žalobca odoberal tovar. Ing. D. sa síce dostavil na výsluch, ale doklady ani v dodatočnom termíne správcovi dane nepredložil, neobhájil svoje obchodné aktivity vo vzťahu k žalobcovi. Krajský súd poukázal na to, že daňové zákony neupravujú spôsob, akým si majú daňové subjekty preveriť dôveryhodnosť svojich obchodných partnerov, ale ponechávajú na zvážení daňových subjektov, akým spôsobom a či vôbec si preveria dôveryhodnosť svojich obchodných partnerov. V prípade nezrovnalostí však už daňový subjekt znáša následky aj v podobe neuznania nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty. Ak si žalobca ako platiteľ dane z pridanej hodnoty uplatnil nárok na odpočet dane z dodávateľských faktúr, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako ich deklaroval v daňovom priznaní alebo na základe predložených dodacích listov a faktúr, a to aj osobou uvedenou na predmetných dokladoch. Žalobca však realizáciu zdaniteľného obchodu nepreukázal; poukazoval len na neúplnosť účtovníctva svojich obchodných partnerov, na ich porušenie daňových a účtovných predpisov. Správca dane nie je povinný preukazovať existenciu daňovej transakcie, ale v rámci daňovej kontroly overuje, či daňový subjekt deklarovanú daňovú transakciu na základe daňových dokladov preukázal a či ju deklaroval správne.

Krajský súd uviedol, že Šiesta Smernica Rady zo 17. mája 1977, č. 77/388/EHS, ako aj Smernica Rady z 28. novembra 2006, č. 2006/112/ES, ktorou bola od 1. januára 2007 zrušená Šiesta Smernica, boli transponované do zákona č. 222/2004 Z. z. Žalobca sa však podľa krajského súdu týmito právnymi predpismi neriadil. V daňovom konaní a ani zo žaloby nie je možné zistiť, v čom daňové orgány podľa žalobcu pochybili a ktoré konkrétne ustanovenia porušili, prípadne v čom je rozpor medzi národnou legislatívou a legislatívou Európskeho spoločenstva.

O náhrade trov konania krajský súd rozhodol tak, že podľa § 250k ods. 1 OSP neúspešnému žalobcovi uplatnené právo na náhradu trov konania nepriznal.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie a domáhal sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň si žalobca uplatnil náhradu trov konania.

Namietal, že krajský súd dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a rozsudok krajského súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Podľa žalobcu došlo k porušeniu jeho práva podľa § 15 ods. 5 písm. e) zákona o správe daní. Daňový subjekt má právo klásť svedkovi pri ústnej výpovedi počas daňovej kontroly otázku, čo žalobcovi nebolo umožnené. V dôsledku toho nemohol žalobca nie z vlastnej viny preukázať prostredníctvom eventuálnych otázok kladených svedkovi Ing. L. D., že k dodaniu tovaru fakturovaného žalobcom práve tomuto svedkovi ako konateľovi odberateľa žalobcu KASTAV SK, s.r.o. faktúrou č. 24110109 zo dňa 24.11.2009 skutočne došlo. Taktiež žalobca napáda, že nebol oboznámený s konaním výsluchu uvedeného svedka ako konateľa jeho odberateľa PKW, s.r.o. na dožiadanom Daňovom úrade Martin dňa 12.05.2010 a nemohol klásť otázky pri výsluchu tohto svedka. Zároveň došlo k porušeniu zásady zákonnosti vyjadrenej v § 2 ods. 1 zákona o správe daní. Krajský súd nezobral do úvahy, že obchody deklarované vyradenými faktúrami v zdaňovacom období november 2009 neboli v rámci daňovej kontroly výpoveďami obchodných partnerov žalobcu spochybnené, práve naopak, konateľom spoločnosti KASTAV SK, s.r.o. boli dokonca potvrdené (tou istou osobou, Ing. L. D. - poznámka odvolacieho súdu). V súvislosti s neplnením si zákonných povinností obchodnými partnermi žalobcu, má ten za to, že správca dane mal postupovať podľa § 29 ods. 6 zákona o správe daní a obchodným partnerom žalobcu (t. j. dodávateľovi aj odberateľovi žalobcu - pozn. odvolacieho súdu), ktorých správca dane označil za nedôveryhodných, určiť a vyrubiť daň podľa pomôcok, a nie postihovať a prenášať ťarchu v neprospech žalobcu. Žalobca namietal, že v prípade vyradených faktúr správca dane vykonal dokazovanie iba formou dožiadaní a vôbec nevyužil postup podľa § 29 ods. 6 zákona o správe daní. Ak obe strany obchodného vzťahu tvrdia, že došlo k zdaniteľnému obchodu, potom má správca dane určiť daň podľa § 29 ods. 6 zákona o správe daní tej strane obchodu, ktorá si neplní povinnosti v zmysle zákona o DPH. Poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4SŽ/65,66/2001, 4SŽ/113,114/2001.

Žalobca podaním zo dňa 30. augusta 2012, podaným na poštovú prepravu dňa 30. augusta 2012, označeným ako „Doplnenie odvolania zo dňa 28. júna 2012; Oprava chýb v písaní“ napadol rozsudok krajského súdu aj z dôvodu § 205a ods. 1 písm. d) OSP, pretože až po podaní odvolania sa dozvedel, že sa vyskytli nové dôkazy a skutočnosti, ktoré nemohol bez svojej viny označiť alebo predložiť do rozhodnutia krajského súdu. Ide o rozhodnutia daňových orgánov Českej republiky - Finančného úradu Brno č. 11319/12-1301-707271 a č. 11320/12-1301-707270, z ktorých podľa žalobcu vyplýva, že zdaniteľným obchod medzi žalobcom a spoločnosťou JOKOW WORKS, s.r.o., Brno sa uskutočnil. Poukázal tiež na rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 vo veci Mahagében Kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu uviedol, že odvolanie neobsahuje žiadne nové skutočnosti ako tie, ku ktorým sa už žalovaný vyjadril a navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil bez priznania náhrady trov konania žalobcovi.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a jednomyselne 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 správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods.1 OSP).

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

Podľa § 219 ods. 1 OSP 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 § 1a písm. c) zákona o správe daní správou daní evidencia a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatkov a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov 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. 5 zákona o správe daní daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo a) na predloženie služobného preukazu zamestnancom správcu dane a písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly, b) byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami, c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety, d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu, e) klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní, f) vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim, g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

Podľa § 15 ods. 6 zákona o správe daní kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi

správca dane tieto povinnosti: a) umožniť poverenému zamestnancovi správca dane vykonať daňovú kontrolu, b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly, c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou, d) predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia, e) predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety, f) umožňovať vstup do sídla kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom, g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu alebo poskytnúť výpisy, prípadne kópie (§ 14 ods. 3).

Podľa § 15 ods. 13 prvá veta zákona o správe daní daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom.

Z ustanovení § 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní vyplýva, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správca 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 § 8 ods. 1 písm. a) veta prvá zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 19 ods. 1 prvé dve 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 odpočítat 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 odpočítat 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 odpočítat daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 76 ods. 1 zákona o DPH platiteľ je povinný uchovávať kópie faktúr, ktoré vyhotovil alebo ktoré boli vyhotovené v jeho mene zákazníkom alebo inou osobou, originály všetkých prijatých faktúr a faktúr podľa § 71 ods. 9 a § 72 ods. 3 po dobu desiatich rokov nasledujúcich po roku, ktorého sa týkajú.

Najvyšší súd Slovenskej republiky z obsahu súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, zistil, že daňová kontrola k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2009 (okrem iných) sa začala 13. apríla 2010. O výsledku daňovej kontroly správca dane spísal protokol č. 633/320/1564/2011/Vlk zo 7. februára 2011, ktorý bol žalobcovi doručený 10. marca 2011. Žalobca sa v prekluzívnej lehote ôsmich pracovných dní v zmysle § 15 ods. 10 druhá a tretia veta zákona o správe daní písomne nevyjadril. Protokol bol so žalobcom prerokovaný 24. marca 2011, kedy správcovi dane

predložil aj písomné stanovisko, na ktoré však už nebolo možné vzhľadom na prekluzívny charakter osemdňovej lehoty prihliadať.

Správca dane dodatočným platobným výmerom č. 633/230/4271/11/Mes zo dňa 1. apríla 2011 žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 64 385,33 Eur. Z dodatočného platobného výmeru vyplýva, že správca dane vyradil dve žalobcom predložené faktúry: OF č. 241109 z 24.11.2009 a DF č. 090011 z 15.11.2009. Vyradenie faktúry č. 241109 z 24.11.2009 pre odberateľa KASTAV SK, s.r.o. Martin v sume 35 200 Eur za predaj textilu správca dane odôvodnil tým, že daňový subjekt KASTAV SK, s.r.o. je problematický daňový subjekt, na adrese sídla spoločnosti uvedenej v obchodnom registri nesídlí, nepredložil účtovníctvo a neuviedol, ako bolo ďalej nakladané s tovarom uvedeným na faktúre - či bol predaný a komu alebo je na sklade. Žalobca tým, že odviezol daň z tovaru na základe vystavených faktúr bez reálneho dodania porušil § 8 ods. 1 písm. a), § 19 ods. 1 zákona o DPH. V druhom prípade správca dane odôvodnil vyradenie faktúry č. 090011 z 15.11.2009 pre dodávateľa PKW s.r.o., Prievidza v sume 438 455,50 Eur za dodaný textilný tovar s odôvodnením, že PKW s.r.o. je problematický daňový subjekt, na adrese spoločnosti uvedenej v obchodnom registri nesídlí, nedalo sa s ním skontaktovať, pokus o predvedenie konateľa bol neúspešný, nepredložil účtovníctvo, neuviedol odkiaľ mal dodaný tovar, nepreukázal existenciu tovaru. Pri ústnom pojednávaní konateľ uvedenej spoločnosti Ing. L. D. uviedol, že je imobilný, a preto svoju činnosť vykonáva z miesta svojho trvalého bydliska. Účtovníctvo mal správcovi dane predložiť do 26. mája 2010, kedy mal aj objasniť nákup fakturovaného tovaru. Ing. D. uvedený termín nedodrжал, účtovné doklady vôbec nepredložil, nákup fakturovaného tovaru neobjasnil. Správca dane preto ústnu výpoveď Ing. D. vyhodnotil ako nehodnovernú. Existencia tovaru nebola preukázaná, nebolo preukázané ani dodanie tovaru z vystavenej faktúry. Tým, že si žalobca uplatnil odpočet dane bez dodania tovaru na základe vystavených faktúr, porušil § 19 ods. 1, § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH.

Najvyšší súd Slovenskej republiky primárne poukazuje na to, že úpravu postupu pri preukazovaní oprávnenosti nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty podľa ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH je potrebné považovať za špeciálnu úpravu vo vzťahu k spôsobu dokazovania podľa zákona o správe daní. Zákon o DPH z dôvodov náročnosti a zložitosti pri kontrole dane z pridanej hodnoty stanovil pre dokazovanie nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky ako pri nárokoch z iných daní. Na splnenie podmienok na odpočet dane z pridanej hodnoty nestačí preukázať zdaniteľné plnenie len po formálnej stránke, ale je nevyhnutné preukázať aj reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia.

V predmetnej právnej veci nebola splnená materiálna zákonná podmienka, nakoľko žalobca nepreukázal reálnosť deklarovaných zdaniteľných plnení. Správca dane nemohol u dodávateľa ani odberateľa žalobcu preveriť faktúru, na základe ktorej sa zdaniteľné plnenie malo uskutočniť, pretože uvedený daňový subjekt so správcom dane nespolupracoval, doklady preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia správcovi dane nepredložil s odôvodnením, že mu boli odcudzené; ostatné doklady mal konateľ spoločnosti KASTAV SK, s.r.o. správcovi dane predložiť 26. mája 2010, čo však neurobil. Konateľ uvedenej spoločnosti Ing. D. na ústnom pojednávaní dňa 12. mája 2010 (zápisnica č. 666/320/32015/2010/Cve) uviedol, že v rokoch 2009 a 2010 obchodoval so žalobcom; potvrdil kúpu tovaru od žalobcu na základe faktúry č. 241109 z 24.11.2009, odber tovaru si mal zabezpečiť cez špedičnú firmu, pričom tovar mal ísť rovno k odberateľovi. Špedičnú firmu ani odberateľov nevedel uviesť ani preukázať daňovými dokladmi, ktoré podľa prísľubu nepredložil. Konateľa spoločnosti PKW s.r.o., odberateľa žalobcu, sa dožiadanému daňovému úradu nepodarilo predviesť, pričom konateľ spoločnosti doručil správcovi dane fotokópiu zápisnice o trestnom oznámení z polície o odcudzení všetkých účtovných dokladov spoločnosti PKW s.r.o.

V administratívnom spise žalovaného sa nachádza uznesenie Okresného riaditeľstva PZ v Bratislave II ČVS:ORP-699/4-OSV-BA2/2010, z ktorého vyplýva, že pán Ing. L. D. oznámil na OO PZ Prievidza, že mu neznámy páchatel dňa 23.02.2010 nezisteným spôsobom bez použitia násillia odcudzil z kufra služobného osobného motorového vozidla zn. Škoda SuperB, okrem iného, i čierny diplomatický kufrik s účtovníctvom firiem KASTAV SK, s.r.o. a PKW s.r.o. za rok 2009.

Odvolací súd má za to, že pokiaľ si žalobca uplatňuje nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z

faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený s dodávateľom PKW s.r.o., resp. pre odberateľa KASTAV SK, s.r.o.

Podľa ustanovenia § 29 ods. 8 zákona o správe daní dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorý má preukázať skutočnosti majúce 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. Ak daňový subjekt nesplní svoju dôkaznú povinnosť pri určení výšky dane, nastupuje možnosť dohodnúť daň s daňovým subjektom, prípadne určenie dane podľa pomôcok (§ 29 ods. 5, ods. 6 zákona o správe daní). Predloženie dokladov je len jednou z hmotnoprávných podmienok na uznanie odpočítania dane. Faktúry, ktoré predložil žalobca, samé o sebe ešte nie sú preukázaním realizácie obchodnej transakcie, nakoľko tieto doklady nie sú bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia dôkazom o tom, že určité plnenie bolo aj reálne uskutočnené, pretože technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne realizované bolo alebo nie.

V daňovom konaní o odpočte dane z pridanej hodnoty sú na preukázanie nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty kladené prísnejšie podmienky ako u iných druhov daní. Pre uplatnenie nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty musí daňový subjekt splniť zákonné podmienky (§ 49 ods. 1, ods. 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH), ale je nutné aj preukázanie tvrdení, ktoré boli uvádzané daňovým subjektom v daňovom priznaní a v priebehu daňového konania (dodanie tovaru spoločnosťou PKW s.r.o. a pre spoločnosť KASTAV SK, s.r.o.).

V záujme predchádzania právnej neistote a v záujme uzatvárania jasných a korektných záväzkových vzťahov, je povinnosťou každej zmluvnej strany dbať o to, aby sa pri úprave zmlúv odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov (§ 43 OZ), to zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne svojho obchodného partnera. Inak sa napr. aj v podnikateľskej sfére, následky nedostatočnej pozornosti pri vstupe do právnych vzťahov s inými právnymi subjektmi prejavujú vo forme znášania väčšieho podnikateľského rizika, ktoré samozrejme zahŕňa aj následky vyplývajúce zo správnych konaní vedených v súvislosti s podnikateľskou činnosťou tej ktorej zmluvnej strany (pozri napríklad uznesenie Ústavného súdu SR č. k. IV. ÚS 104/2012-89 z 1. marca 2012, rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/25/2011 z 27. októbra 2011 a sp. zn. 4Sžf/25/2011 z 13. septembra 2011).

Na základe uvedených skutočností je preto dôvodné konštatovanie správcu dane a krajského súdu, že v predmetnej právnej veci nebolo preukázané, že skutočne došlo k zdaniteľnému plneniu, čo by odôvodňovalo uplatnenie nároku na nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty.

Najvyšší súd Slovenskej republiky na druhej strane konštatuje, že žalobca nebol prítomný na ústnom pojednávaní pred správcom dane dňa 12. mája 2010, na ktorom ako svedok vypovedal konateľ spoločnosti KASTAV SK, s.r.o. Ing. L. D., hoci v zmysle ustanovenia § 15 ods. 5 písm. e) zákona o správe daní mu toto právo patrí. Z administratívneho spisu nevyplýva, že by bol na ústne pojednávanie predvolaný. Zároveň je však potrebné uviesť, že na uvedenom ústnom pojednávaní Ing. D. vypovedal v prospech žalobcu, že sa zdaniteľný obchod uskutočnil, avšak bez bližšieho špecifikovania jeho realizácie. K predloženiu dokladov preukazujúcich uskutočnenie zdaniteľných plnení, rozhodných v predmetnej právnej veci, a k bližšej špecifikácii zdaniteľného plnenia malo prísť na ústnom pojednávaní 26. mája 2010, na ktoré však Ing. D. neprišiel a svoju neúčast' neospravedlnil. Zrušenie rozhodnutia žalovaného a vrátenie veci na ďalšie konanie z dôvodu absencie žalobcu na výsluchu Ing. D., ktorý svedčil v prospech žalobcu, by viedlo len k formálnemu zopakovaniu výsluchu svedka, ktorým by opätovne došlo k výpovedi, ktorú by žalobca nemal dôvod konfrontovať práve s ohľadom na favorizovanie žalobcu. Preto Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k záveru, že s ohľadom na okolnosti predmetnej právnej veci nebol zásah do práva žalobcu klásť svedkovi otázky takej intenzity, ktorý by odôvodňoval zrušenie rozhodnutia a vrátenie veci žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň však Najvyšší súd Slovenskej republiky uvádza, že k intenzívnejšiemu zásahu do práva žalobcu klásť svedkom otázky mohlo prísť až

26. mája 2010, kedy mali byť Ing. D. predložené doklady preukazujúce realizáciu zdaniteľných plnení (kedy by mohlo prísť k odlišnostiam v účtovníctve medzi daňovými subjektmi, a teda k potrebe konfrontácie medzi žalobcom a konateľom KASTAV SK, s.r.o.); ústne pojednávanie sa dňa 26. mája 2010 pre neprítomnosť Ing. D. neuskutočnilo, doklady preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia nepredložil, preto neexistoval subjekt (svedok), ktorému by žalobca mohol klásť otázky (§ 15 ods. 5 písm. e) zákona o správe daní).

Najvyšší súd Slovenskej republiky neprihliadol na doplnenie odvolania z 30. augusta 2012, podaného na poštovú prepravu 30. augusta 2012. V zmysle ustanovenia § 205 ods. 3 v spojení s § 246c ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku rozsah, v akom sa rozhodnutie napáda a dôvody odvolania môže odvolateľ rozšíriť len do uplynutia lehoty na odvolanie. V predmetnej veci právny zástupca žalobcu prevzal napadnutý rozsudok krajského súdu 15. júna 2012, posledným dňom lehoty na podanie odvolania bol 2. júl 2012 - v tejto lehote mohol žalobca rozšíriť rozsah a dôvody podaného odvolania (odvolanie bolo podané na poštovú prepravu 28. júna 2012), čo však v uvedenej zákonnej lehote neurobil. K rozšíreniu dôvodov odvolania a predloženiu rozhodnutí Finančného riaditeľstva v Brne č. 11319/12-1301-707271 a č. 11320/12-1301/707271 došlo až 30. augusta 2012, teda po uplynutí lehoty upravenej v § 205 ods. 3 OSP. Navyše, uvedené rozhodnutia sa týkajú spoločnosti JOKOW WORKS, s.r.o., Brno, ktorá v zdaňovacom období november 2009 nebola dodávateľom ani odberateľom žalobcu.

Súdny dvor Európskej únie v rozsudku vo veci Mahagében (C-80/11 a C-142/11) pripomenul boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam, ktorý je uznaný a podporovaný Smernicou Rady 2006/112/ES. Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne. V predmetnej veci položené prejudiciálne otázky vychádzali z predpokladu, že zdaniteľné plnenie, ktoré zakladá nárok na odpočet dane, sa uskutočnilo tak, ako to vyplýva z príslušnej faktúry, a že faktúra obsahuje všetky údaje požadované smernicou 2006/112/ES. V predmetnej právnej veci však nebolo preukázané, žeby sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo, nebola teda splnená jedna z podmienok, za ktorých došlo k položeniu prejudiciálnej otázky vo veci Mahagében; zároveň v predmetnej právnej veci nebolo preukázané splnenie vecných a formálnych podmienok vzniku práva na odpočet dane upravené v smernici 2006/112/ES. Členské štáty sú povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné závierky a ostatné relevantné dokumenty (rozsudky Súdneho dvora Európskej únie zo 17. júla 2008 vo veci Komisia vs. Taliansko, C-132/06, Zb. s. I-5457, bod 37; z 29. júla 2010 Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, Zb. s. I-7639- bod 21; z 21. júna 2012 Mahagében, C-80/11, C 142/11, body 63, 64). Každá zdaniteľná osoba je povinná viesť dostatočne podrobné účtovníctvo s cieľom umožniť uplatnenie dane z pridanej hodnoty a jej kontrolu daňovým orgánom. Určenie opatrení, ktoré možno požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností uvedeného prípadu vo veci samej. Na základe uvedených skutočností Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k záveru, že rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci Mahagében nemožno aplikovať v predmetnej právnej veci.

Vychádzajúc z uvedených skutočností Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k záveru, že postup a rozhodnutie krajského súdu, ktorým bola zamietnutá žaloba žalobcu, bol v súlade so zákonom o DPH, zákonom o správe daní a OSP, preto rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/162/2011-44 zo dňa 24. apríla 2012 ako vecne správny podľa § 219 ods. 1 OSP potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 v spojení s § 224 ods. 1 OSP a účastníkom ich náhradu nepriznal, nakoľko žalobca nebol v odvolacom konaní úspešný a žalovanému náhrada trov konania neprináleží.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.