

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/103/2014
Identifikačné číslo spisu:	7013200025
Dátum vydania rozhodnutia:	06.10.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Gabriela Gerdová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:7013200025.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Gabriely Gerdovej a sudcov JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Aleny Adamcovej v právnej veci žalobcu: IRON CLUB, s.r.o., Košice, Rastislavova 80, Košice, právne zastúpený: JUDr. Juraj Baláž, advokát, Kubicová, Benkóczki, Baláž - advokáti, s.r.o., so sídlom v Bratislave, Záhradnícka 68, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100303/1/570137- 1290243/2012/14008 zo dňa 28. novembra 2012, v konaní o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/4/2013-78 zo dňa 29. mája 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/4/2013-78 zo dňa 29. mája 2014 p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100303/1/570137- 1290243/2012/14008 zo dňa 28. novembra 2012 a dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Košice (ďalej len „správca dane“) č. 9800402/5/230/8596/2012/Rsn zo dňa 23.08.2012, ktorým tento 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 č. 511/1992 Zb.“) v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) vyrubený rozdiel dane v sume 3.281,25 eur za zdaňovacie obdobie október 2008 žalobcovi zmenil tak, že časť výroku „vyrubuje rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2008 v sume 3.281,25 eur“. Rozdiel dane v sume 3.281,25 EUR platiteľ dane z pridanej hodnoty uhradil v plnej výške dňa 18.08.2010“, znie: „nepriznáva nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie október 2008 v sume 73.722,79 eur a určuje vlastnú daňovú povinnosť v sume 3.281,25 eura“.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku citoval na vec sa vzťahujúce príslušné ustanovenia zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a konštatoval, že v rámci súdneho prieskumu dospel k záveru, že žalobca nepreukázal splnenie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Námietky uvedené v žalobe, ktoré sa týkali zmeny správca dane v priebehu daňovej kontroly, výsluchu svedka Kačengu, nevyhotovenia zápisnice z miestneho zisťovania, vydania platobného výmeru po 15 dňovej lehote a nedostatočne zisteného skutkového stavu nepovažoval krajský súd za dôvodné, pretože pri náležitej starostlivosti žalobca mohol a mal vedieť, či osoba, s ktorou rokoval je uvedená ako spoločník a konateľ spoločnosti, ktorá mala fakturované služby dodať a vykonať. Túto elementárnu povinnosť si žalobca nesplnil a tým sa vystavil riziku, že nepreukáže splnenie zákonných podmienok nároku na odpočítanie DPH. Z uvedených dôvodov žalobu zamietol.

Pokiaľ ide o závery správnych orgánov, tieto sú podľa krajského súdu správne a logické, keďže správca dane všetky vykonané dôkazy vzal do úvahy a riadne ich vyhodnotil. Z vyjadrenia konateľa vyplýva, že obchodné transakcie dojednával s osobou, ktorá mu nebola známa a bližšie sa nezaujímal kto stavebné práce, služby a tovar dodáva.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie a navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov, vráti vec na ďalšie konanie a prizná mu náhradu trov konania.

V dôvodoch odvolania uviedol, že z napadnutého rozhodnutia je zrejmé, že toto sa opäť opiera o tie isté skutočnosti ako predchádzajúci zrušený rozsudok. Má za to, že zistenia súdu v napadnutom rozhodnutí nemajú oporu v zistenom skutkovom stave a vo vykonanom dokazovaní. Taktiež je presvedčený, že napadnutému rozhodnutiu predchádzal postup pri daňovej kontrole a vo vyrubovacom konaní, ktorým boli porušené práva žalobcu ako daňového subjektu, pričom súd na tieto vytýkané pochybenia neprihliadal a ani ich inak neodstránil. V neposlednom rade poukazuje na to, že súd pri vydaní napadnutého rozhodnutia nedostatočne zistil skutkový stav, resp. sa s takýmto nedostatočne zisteným skutkovým stavom uspokojil a následne takto nedostatočne zistený skutkový stav aj nesprávne vyhodnotil a preniesol ho do napadnutého rozhodnutia.

Celé konanie, ktoré predchádzalo vydaniu napadnutého rozhodnutia je podľa žalobcu postihnuté vážnymi procesnými vadami, na ktoré poukazoval už aj v predchádzajúcom štádiu konania, a ktoré jednoznačne preukazujú nezákonný postup daňových orgánov pri vykonávaní tak daňovej kontroly, ako aj vyrubovacieho konania.

Vážnym procesným pochybením v konaní je skutočnosť, že v priebehu vykonávania daňovej kontroly došlo bez akéhokoľvek vysvetlenia zo strany daňových úradov k zmene miestne príslušného daňového úradu. Na to, aby bola už prebiehajúca daňová kontrola žalobcu odstúpená inému daňovému úradu, v tomto prípade Daňovému úradu v Moldave nad Bodvou, nebol daný žiadny zákonný dôvod. Príslušné orgány k tejto významnej procesnej zmene navyše žalovanému neposkytli žiadne vysvetlenie a túto zmenu žiadnym zákonným dôvodom neodôvodnili.

V odvolaní ďalej žalobca citoval článok 2 Ústavy SR, § 3 ods. 1, ods. 12, § 15 ods. 2, 5, § 2 ods. 1, 7 a § 7 zák. č. 511/1992 Zb. a namietal, že procesným pochybením je v konkrétnej veci skutočnosť, že v priebehu mesiacov apríl - máj roku 2009 sa v rámci prebiehajúcej daňovej kontroly na miestne zisťovanie dostavili do prevádzky fitness centra spoločnosti IRON CLUB, s.r.o., v Košiciach pracovníci daňového úradu, ktorí tam za prítomnosti konateľa spoločnosti IRON CLUB, s.r.o., vykonali podrobnú kontrolu, za účelom, či plnenie deklarované na faktúrach bolo aj skutočne vykonané a to spôsobom, že sa podrobne kontrolovali výrobné čísla dodaných tovarov a pod. Výsledkom tejto kontroly na mieste samom bolo zistenie, že jednoznačne a nepochybne došlo k reálnemu plneniu tovaru a služieb.

Procesným pochybením v danom prípade je aj skutočnosť, že o tomto miestnom zisťovaní, ktoré sa

konalo za stálej prítomnosti konateľa IRON CLUB, s.r.o., nebola pracovníkmi spísaná žiadna zápisnica, čím bol hrubo porušený procesný postup stanovený zákonom č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov. Žalobca navyše nemal možnosť sa k tejto kontrole, resp. zisťovaniu vyjadriť. Informácia o tomto zisťovaní nie je spomenutá ani v protokole o ukončení daňovej kontroly. Nakoľko bola v danom prípade daňová kontrola ukončená, bolo povinnosťou správcu dane pokračovať už len vo vyrubovacom konaní.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti má žalobca za to, že daňový úrad bol povinný už iba bezodkladne vydať na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly platobný výmer podľa § 44 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov. Napriek tomu, v rozpore so zákonom, ktorý sa na danú vec vzťahuje (511/1992 Zb.), Daňový úrad Košice zvolil nezákonný postup a to v tom zmysle, že v rámci vyrubovacieho konania vykonával úkony - výsluch svedka L. M..

K tomuto úkonu pristúpil napriek tomu, že nebola dodržaná 15-dňová lehota na vydanie platobného výmeru. V danom prípade sa jedná o zákonnú lehodu, ktorú bol daňový úrad povinný dodržať a v tejto lehote platobný výmer vydať. Daňový úrad, ako orgán štátnej správy, môže postupovať len v intenciách zákona postupom, ktorý mu zákon umožňuje a v lehotách, ktoré mu zákon ukladá. Nedodržanie resp. porušenie zákona spôsobuje, že takýto procesný postup orgánu štátnej správy, ako aj úkony v rámci neho vykonané sú rovnako postihnuté nezákonnosťou. Daňový úrad nemôže svojvoľne nedodržiavať zákonom stanovené lehoty, resp. vedome postupovať spôsobom, ktorý je v rozpore so zákonom. Uvedenú námietku žalobcu súd nesprávne vyhodnotil tak, že tento postup bol v súlade so zákonom. Nie je ale zrejmé, podľa ktorého ustanovenia zákona č. 511/1992 Zb. mal v danom prípade príslušný daňový úrad podľa súdu zákonne postupovať. Doplnenie dokazovania je možné vo vyrubovacom konaní podľa zákonnej úpravy zavedenej zákonom č. 563/2009 Z.z., nie však podľa zákona č. 511/192 Zb.

Žalobca ďalej popiera, že by nemal záujem zúčastniť sa vypočutia svedka p. M., ktoré sa uskutočnilo v rámci vyrubovacieho konania. Jedná sa o účelové tvrdenie. Navyše, v oznámení o úkone zo dňa 04.06.2012 daňový úrad neoznámil žalobcovi o akého svedka sa v danom prípade bude jednať, čím jednoznačne zmaril právo daňového subjektu riadne sa na plánovaný úkon pripraviť a využiť v plnom rozsahu svoje právo klásť svedkom otázky a pod.

V súlade s vyššie uvedenými skutočnosťami žalobca daňovému úradu preukázal, že plnenie, tak tovarov ako aj služieb, ktoré mu bolo fakturované, bolo reálne dodané. Predložil správcovi dane daňové doklady a faktúry, ktoré spĺňajú všetky náležitosti v súlade s ustanovením § 71 ods. 2 zákona o dani z pridanej hodnoty, vrátane podrobného položkovitého opisu druhu a ceny dodaných tovarov a služieb. Daňové doklady - faktúry spĺňajú všetky zákonom stanovené náležitosti, vrátane identifikácie dodávateľa tovaru a služieb. Žalobca teda splnil všetky zákonom požadované podmienky na uplatnenie odpočítania dane v súlade s ustanovením § 49 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v platnom znení.

V ďalšej časti obšírneho odvolania vytýkal súdu, že sa nezaoberal rozporom vo výpovedi p. Kelbela o tom, že mal stratiť občiansky preukaz a zrejme ho niekto potom použil na vyhotovenie dokladov, avšak následne ho mal osloviť jemu z videnia známy človek, ktorý ho mal zobrať k notárovi a zariadiť podpisy dokladov a pod. Neriešil tiež rozporné výpovede p. Kelbela a p. Pojezdalu, p. M. a p. Y., ktorí uviedli, že p. Kelbel poveril p. M. konaním vo veci spoločnosti RT Group, spol. s r.o., čím vyvrátili tvrdenia p. Kelbela o tom, že s predmetnou vecou nemá nič spoločné. Svedok p. Kelbel mal ako konateľ spoločnosti RT GROUP, s.r.o., všetky predmetné faktúry vystaviť, čo preukazuje jeho čestné vyhlásenie zo dňa 23.01.2009!!!, ktorého prítomnosť v spise je okrem iného zachytená v „Zápisnici o ústnom pojednávaní“ zo dňa 15.04.2009 a správca dane, ako aj súd má o tomto vyhlásení vedomosť (str. 6 dodatočného platobného výmeru), pričom toto čestné vyhlásenie jednoznačne popiera vyjadrenie p. Kelbela o tom, že o ničom nemal vedomosť. Svedok p. Y. vo svojej výpovedi zo dňa 12.05.2009 uviedol, že všetky relevantné faktúry mu odovzdal p. Kelbel, čo je ďalšia skutočnosť, ktorá vyvracia tvrdenia p. Kelbela, že nemal o aktivitách RT Group, spol. s r.o., žiadne vedomosti. Súd v tomto smere neuviedol žiadne názory alebo úvahy o tom, ako tieto zásadné rozpory vyhodnocuje. Takéto (ne)hodnotenie dôkazov a následné zamietnutie žaloby je prejavom arbitrárneho konania.

Všetky vyššie uvedené skutočnosti, ktoré v rámci dokazovania vyšli najavo, výrazne spochybňujú, ak nie vyvracajú tvrdenia p. Kelbela, na ktorého výpovedi súd vystaval napadnuté rozhodnutie. Ďalšou nemenej dôležitou skutočnosťou je fakt, že svedok p. Richard Pojezdala, bývalý konateľ spoločnosti IRON CLUB, s.r.o., potvrdil, že jednal so spoločnosťou RT Group, spol. s r.o., a s týmto vedomím si dodávku tovarov a služieb dojednal. Rovnako uviedol aj to, že pozná p. Kelbela, s ktorým sa stretol asi v septembri 2008. Presnejšie údaje uviesť nevedel. Súd v tejto súvislosti vyjadril názor, že p. Pojezdala ako konateľ žalobcu nekonal s náležitou starostlivosťou, a preto musí niesť riziko nepreukázania nároku na odpočítanie DPH. Ďalej uviedol, že svedok p. M. vo svojej výpovedi potvrdil, že práce, ktoré mal vykonávať, vykonával v subdodávke pre spoločnosť IRON CLUB, s.r.o.. Služby a dodávky vykonával cez svoju spoločnosť AVA GROUP, s.r.o., a následne fakturoval spoločnosti RT Group, spol. s r.o., ako hlavnému dodávateľovi. Túto výpoveď nepovažoval súd za dôveryhodnú nakoľko p. M. nepredložil žiadne ďalšie doklady od subdodávateľských spoločností. V tomto smere však dôkazné bremeno spočíva na daňovom úrade a preto len samotný fakt, že p. M., ktorý už nie je osobou oprávnenou konať v mene subdodávateľských spoločností, nepredložil daňovému úradu ním požadované doklady, nemôže sama o sebe spôsobovať nepravdivosť jeho výpovede.

Vyššie uvedené skutočnosti vyvracajú závery konštatované v napadnutom rozhodnutí. Úvahy súdu o tom, že spoločnosť RT Group, spol. s r.o., nebola dodávateľom fakturovaných služieb a tovarov, ktorá skutočnosť je jediným dôvodom, o ktorý súd oprel svoje rozhodnutie, nie sú hodnoverne a preskúmateľne podložené nepochybnými dôkazmi, ktoré by boli produkované v rámci zákonnej daňovej kontroly, resp. súdneho konania. Žalovaný ani daňový úrad neunesli dôkazné bremeno v tom smere, že by hodnoverne a dostatočne preukázali, že fakturované služby neboli dodané a vykonané spoločnosťou uvedenou na sporných faktúrach, t.j. RT Group, spol. s r.o.. Toto tvrdenie nemôžu odvodiť len zo skutočnosti, že absentujú dôkazy, ktoré by preukázali, že sa tak stalo, najmä za situácie, keď ich týmto dôkazným bremenom zaťažil Najvyšší súd SR. Úlohou správcu dane a žalovaného v danom kontexte nebolo preukázať, že absentujú dôkazy o tom, že RT Group, spol. s r.o., fakturované služby dodala a vykonala, a tak skryte preniesť váhu dôkazného bremena opätovne na žalobcu. Takýto výklad a aplikácia záväzného právneho názoru vysloveného Najvyšším súdom Slovenskej republiky v rozsudku sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011 sú neprípustné a nesprávne.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu navrhol rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť, pretože z obsahu spisu a predložených listinných dôkazov nezistil pochybenie správcu dane v postupe ani iné porušenie zákona. Námietky žalobcu ako neopodstatnené nie je možné akceptovať, pretože správca dane postupoval v súlade s platnými právnymi predpismi.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu, napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a konania, ktoré predchádzali ich vydaniu, v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.) a po tom, ako bol deň verejného vyhlásenia rozhodnutia zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk, rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.).

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

Predmetom súdneho prieskumu je rozhodnutie žalovaného, ktorým žalovaný zmenil časť výroku rozhodnutia správcu dane o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2008 tak, že žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie október 2008 v sume 73 722,79 eur a určil vlastnú daňovú povinnosť v sume 3 281,25 eur. Najvyšší súd vychádzal zo skutkového stavu tak, ako ho popísal v odôvodnení rozsudku krajský súd a ako vyplynul z

administratívneho spisu, preto pre účastníkov konania známe fakty a skutočnosti nebude nadbytočne opakovať a len na doplnenie z neho v stručnosti vyberá nasledovné:

Správca dane vykonal u platiteľa dane z pridanej hodnoty daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie október 2008, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 698/230/89238/2009/Rsn zo dňa 04.12.2009 a dodatok č. 1 zo dňa 21.12.2009, ktorý bol doručený a prerokovaný dňa 05.01.2010. Na základe výsledkov zistených daňovou kontrolou Daňový úrad Košice vydal dodatočný platobný výmer č. 698/230/2551/10/Mikl zo dňa 11.01.2010.

Proti rozhodnutiu správcu dane, Daňového úradu Košice, podal žalobca odvolanie, o ktorom žalovaný napadnutým rozhodnutím číslo: 1100303/1/570137- 1290243/2012/14008 zo dňa 28. novembra 2012 rozhodol tak, že zmenil rozhodnutie správcu dane - dodatočný platobný výmer Daňového úradu Košice.

Len pre úplnosť treba dodať, že vydaniu napadnutého rozhodnutia žalovaného predchádzalo konanie na Krajskom súde v Košiciach pod sp. zn. 6/S/19713/2010, v ktorom rozsudkom zo dňa 07. októbra 2010 bola žaloba o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného (č. I/223/9289-61039/2010/992517-r z 12.05.2010) zamietnutá.

Najvyšší súd Slovenskej republiky však svojím rozsudkom sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15. marca 2011, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/19713/2010-53 zo dňa 07. októbra 2010 zmenil rozsudok krajského súdu tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Po zrušení rozhodnutia (Daňového riaditeľstva SR č. I/223/9289-61039/2010/992517-r zo dňa 12.05.2010) bolo výsledkom konania nové rozhodnutie žalovaného č. I/223/10076-51478/2011/992517-r zo dňa 06.05.2011, ktorým DR SR zrušilo dodatočný platobný výmer Daňového úradu Košice IV č. 698/230/2551/10/Mikl zo dňa 11.01.2010 a na základe toho správca dane pokračoval v konaní vo veci vyrubenia dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2008. Po vykonanom dokazovaní správca dane vyhodnotil dôkazy a vydal dodatočný platobný výmer číslo:9800402/5/230/8596/2012/Rsn zo dňa 23.08.2012.

Na základe podaného odvolania žalovaný vydal rozhodnutie (napadnuté rozhodnutie) číslo: 1100303/1/570137-1290243/2012/14008 zo dňa 28.11.2012, ktorým zmenil rozhodnutie správcu dane tak, že zmenil časť výroku rozhodnutia správcu dane o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2008 tak, že žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie október 2008 v sume 73 722,79 eur a určil vlastnú daňovú povinnosť v sume 3 281,25 eur, a ktoré je v tomto konaní predmetom preskúmavacieho konania.

K zmene rozhodnutia a odstráneniu nesprávnosti žalovaný pristúpil z dôvodu, že daňový subjekt v daňovom priznaní k DPH za zdaňovacie obdobie október 2008 uviedol nadmerný odpočet vo výške 73 722,79 eur, výsledným vzťahom určeným kontrolou je vlastná daňová povinnosť v sume 3 281,25 eur a rozdiel dane predstavuje sumu 77 004,04 eur. Z uvedeného dôvodu je platiteľ dane - žalobca, povinný zaplatiť vlastnú daňovú povinnosť v sume 3 281,25 eur. V konkrétnom prípade v novom rozhodnutí, ktoré je predmetom súdneho preskumu, žalovaný a správca dane postupoval v zmysle vysloveného právneho záveru uvedeného v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 a rešpektoval ho.

Odvolacie námietky žalobcu v podstate smerujú k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci. Dôležitou právnou otázkou a kľúčový význam pre rozhodnutie malo vyriešenie zásadnej otázky, a to posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 29 ods. 8 zákona o správe daní, keď z vykonaného dokazovania vyplynul celý rad vážnych pochybností o reálnom priebehu obchodov, ktoré boli deklarované za účelom získania nadmerného odpočtu DPH.

Podľa § 1a písm. c/ zákona č. 511/1992 Zb. na účely tohto zákona sa rozumie 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, ods. 3, ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. 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. 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. 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.

Daňovou kontrolou sa 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; pri správe daní vykonávanej daňovým úradom alebo colným úradom daňovú kontrolu vykonáva zamestnanec správcu dane podľa § 1a písm. j) prvého alebo druhého bodu na základe poverenia miestne príslušného správcu dane. 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 (§ 15 ods. 1 zák. 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 (§ 29 ods. 1, ods. 2, ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb.).

Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. 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.

Právo odpočítat daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť (§ 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z.).

Podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. 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

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

Uplatnenie práva na odpočítanie dane upravuje § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. Citované ustanovenie vymedzuje formálnu stránku uplatnenia práva na odpočítanie dane a tiež, akým spôsobom platiteľ dane vykoná odpočítanie dane. V súlade s článkom 18 šiestej smernice Rady o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (č. 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 - šiesta smernica, odpočítanie dane vykoná platiteľ dane v tom zdaňovacom období, v ktorom bude môcť nárok na odpočítanie dane aj formálne preukázať príslušným dokladom, pričom samo odpočítanie sa vykoná tak, že od celkovej výšky dane za príslušné zdaňovacie obdobie (podľa doterajšej terminológie daň na „výstupe“) odpočíta celkovú výšku odpočítateľnej dane za to isté zdaňovacie obdobie (podľa doterajšej terminológie daň na „vstupe“).

Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty 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.

Splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočítanie dane nespočíva len v predložení dokladov s predpísaným obsahom. Faktúry musia jednoznačne preukazovať všetky znaky vyžadovanej skutočnosti - objekt, subjekt i právnu skutočnosť a ako dôkaz sú použiteľné len vtedy, ak údaje v nich uvedené pravdivo odrážajú skutočnosť.

V rámci administratívneho konania bolo vykonané dôsledné šetrenie a rozsiahle dokazovanie výsluchom svedkov, listinnými dôkazmi, dožiadaniami a pod., za účelom preverenia a získania dôkazov o fakturovanom zdaniteľnom obchode ako aj z dôvodu, že obchodné transakcie nie je možné deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou,), aj keď splnenie formálnej stránky je jednou z podmienok, aby bolo uznané odpočítanie dane. Predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade pochybností preukazuje daňový subjekt. V danom prípade správca dane zo získaných informácií nadobudol pochybnosti o pravdivosti a hodnovernosti predložených dokladov, či vyjadrení daňového subjektu, ktorý ich neodstránil, preto ich správca dane neuznal ako relevantné.

Správca dane neuznal žalobcovi uplatnené právo na odpočítanie dane v sume 2 319 824,30 Sk (77 004,04 eur) z faktúr od dodávateľa obchodná spoločnosť RT Group, spol. s r.o., Kysucká 16, Košice, a to:

faktúra č. 02102008/F za televízory, reproduktory, DVD, server,
faktúra č. 03102008/F za stolárske práce,
faktúra č. 06102008/F za posilňovacie zariadenie,
faktúra č. 08102008/F za posilňovacie zariadenie,
faktúra č. 09102008/F za sklenené obrazy,
faktúra č. 10102008/F za zámočnicke výrobky,
faktúra č. 14102008/F za dvere na fotobunku,
faktúra č. 16102008/F za chladiarenskú techniku,
faktúra č. 20102008/F za osvetlenie,
faktúra č. 21102008/F za stavebné práce,
faktúra č. 23102008/F za plynofikáciu,
faktúra č. 27102008/F za stavebné práce,
faktúra č. 28102008/F za stavebné práce,
faktúra č. 29102008/F za stavebné práce - vodovod, kanalizácia,
faktúra č. 31102008/F za stavebné práce.

Vo vzťahu k namietanému vyhodnoteniu zisteného skutkového stavu a k námietke neprimeraného prenosu dôkazného bremena na žalobcu odvolací súd uvádza, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužívateľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar, príp. služba reálne dodané (§ 8, § 9 zákona č. 222/2004 Z.z.), a to práve osobou ako platiteľom DPH uvedenou na faktúre, ktorá si zároveň voči odberateľovi uplatňuje DPH.

Úlohou správcu dane je totiž dôsledné skúmanie reálnosti obchodov a odpočtov, pretože často dochádza k prepojeniu subjektov zneprehľadniť aktivity s cieľom získavania nadmerných odpočtov.

Pre posúdenie tohto sporu možno použiť právne závery NS SR uvedené v rozsudku 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: „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“.

Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstať dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane (§ 15 ods. 1 zák. SNR č. 511/1992 Zb.). Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z.), ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie.

Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, vykonal rozsiahle dokazovanie. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z.z.

Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom absentuje reálny základ, čo oprávnene vzbudzuje neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení (čo je deklarované faktúrami nezodpovedá skutočnosti), na základe ktorých si žalobca uplatnil právo na nadmerný odpočet. Tvrdenia žalobcu o prijatí tovarov a služieb vyfakturovaných predmetnými faktúrami spoločnosťou RT Group, spol. s r.o., správca dane vyvrátil a spochybnil dôkazmi a zisteniami z vykonaných šetrení. Riešil priamy vzťah medzi dodávateľom (RT Group, spol. s r.o.) a odberateľom (IRON CLUB, s.r.o.) so zistením, že konateľ dodávateľa RT Group, spol. s r.o., p. Kelbel (v čase, keď mali byť zdaniteľné obchody uskutočnené) poprel akékoľvek dodanie tovarov a služieb, podpisovanie dokladov, resp. akúkoľvek činnosť spoločnosti v čase, keď bol oprávnený konať. Uvedená spoločnosť (dodávateľ) nepredložila správcovi dane požadované účtovné a daňové doklady o uskutočnení zdaniteľných obchodov fakturovaných žalobcovi, a teda nebolo možné preveriť účtovné evidencie dodávateľov žalobcu.

Skutočnosti, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov správca dane dostatočne preukázal aj tým, že p. M. (údajný subdodávateľ dodávateľa uvedeného na faktúrach) nebol oprávnený konať za dodávateľskú spoločnosť. Ako svedok tvrdil, že vykonal stavebné a murárske práce, kúrenie, dodanie sanity v budove fitness centra IRON CLUB, s.r.o., (tieto vykonala spoločnosť AVA GROUP, s.r.o., Košice), fyzicky živnostníci, ktorých mená si nepamätá, od nich spoločnosť AVA GROUP, s.r.o., obdržala faktúry a následne táto spoločnosť fakturovala žalobcovi. Svoje tvrdenia ako svedok nepreukázal žiadnym dokladom, žalobca svoje právo klásť mu otázky pri ústnom pojednávaní nevyužil a na jeho výsluchu sa nezúčastnil.

Správca dane a žalovaný vo veci postupovali v súlade so zákonom, správne zistili skutkový stav, vec správne právne posúdili a aj súd je toho názoru, že transakcie deklarované účtovnými dokladmi v preverovaných spoločnostiach na strane dodávateľov i odberateľa žalobcu nenesú znaky základných obchodných princípov a podporujú správnosť názoru správcu dane o fiktívnosti obchodov.

Súdu nedá poukázať na to, že žalobca v žalobe v podstate ničím relevantným nespochybnil závery

správcu dane, ktorý nevychádzal len z dokladov predložených daňovým subjektom, ale vykonal dokazovanie smerujúce k prevereniu a získaniu dôkazov o fakturovanom zdaniteľnom obchode, pretože iba samotná existencia faktúry vyhotovenej platiteľom dane, na ktorej je uvedená DPH, ešte nezakladá právo na odpočítanie dane. Technicky je totiž možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne poskytnuté bolo. Hodnotenie dôkazov však neznamena mechanické preberanie informácií či bezvýhradné akceptovanie dokladov, resp. údajov v nich uvedených ako faktov. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný (pozri rozsudok Najvyššieho súdu SR 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), ktorého argumentáciou uvedenou vyššie si najvyšší súd pomohol.

Všetky tieto skutočnosti vedú k záveru o tom, že žalobca nepreukázal zákonné predpoklady na odpočítanie dane.

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

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 (§ 219 ods. 2 O.s.p.).

Vzhľadom na uvedené Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 vety druhej O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil. Rozhodnutia žalovaného a správcu dane obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti.

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

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.