

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/111/2014
Identifikačné číslo spisu:	6013200543
Dátum vydania rozhodnutia:	06.10.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Gabriela Gerdová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:6013200543.1

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: HR PRO Slovakia, spoločnosť s ručením obmedzeným, IČO: 44 478 275, Dubnická 2, Bratislava, právne zastúpený: JUDr. Helena Čerešňová, advokátka, Horné predmestie 216/16, Svätý Jur, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/7479/2013/5067 zo dňa 08. januára 2013, v konaní o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/161/2013-56 zo dňa 21. mája 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/161/2013-56 zo dňa 21. 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 Bratislave 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. 1100302/1/7479/2013/5067 zo dňa 08. januára 2013 a dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 9102405/5/2286208/2012/CibE zo dňa 30.08.2012, 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.“) znížil žalobcovi nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie I. štvrťrok 2010 zo sumy 64.490,10 € na sumu 881,90 €.

V rámci odvolacieho konania žalovaný uvedený prvostupňové rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 v nadväznosti na § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z.z.“) potvrdil.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku citoval na vec sa vzťahujúce príslušné ustanovenia zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní, zákona o dani z pridanej hodnoty č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“) a konštatoval, že v rámci súdneho prieskumu dôležitou právnou otázkou bolo posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 29 ods. 8 zákona o správe daní, keď z vykonaného dokazovania v rámci celého obchodného reťazca tuzemských, ako aj zahraničných spoločností vyplynul celý rad vážnych pochybností o reálnom priebehu obchodov, ktoré boli deklarované za účelom získania nadmerných odpočtov DPH.

Podľa krajského súdu 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. Žalobca v žalobe v podstate ničím relevantným nespochybnil závery správcu dane (popísané na strane 13 až 16 odôvodnenia rozsudku), ktorý nevychádzal len z dokladov predložených daňovým subjektom, ale vykonal rozsiahle dokazovanie formou dožiadaní a medzinárodných žiadostí smerujúcich 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 možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne poskytnuté bolo. Splnenie formálnej stránky je jednou z podmienok, aby bolo na základe týchto dokladov uznané odpočítanie dane, ale tieto doklady musia byť odrazom reálneho plnenia. Hodnotenie dôkazov však neznamená mechanické preberanie informácií či bezvýhradné akceptovanie dokladov, resp. údajov v nich uvedených ako faktov.

Krajský súd ďalej konštatoval, že žalovaný správne uviedol, že obchodné transakcie nie je možné deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou, CMR). Splnenie formálnej stránky je síce jednou z podmienok, aby bolo na základe týchto dokladov uznané oslobodenie od dane, tieto doklady však musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný (napr. 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).

Ak si žalobca uplatnil oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH, bolo jeho povinnosťou overiť si platnosť IČ DPH svojho odberateľa. Skutočnosť, že poľský odberateľ nepriznal nadobudnutie tovaru, daň neodviedol, nepodával daňové priznania v súvislosti so zdaňovacím obdobím, je len podporným dôkazom preukazujúcim oprávnené pochybnosti o uskutočnení dodania tovaru. Žalobca podľa názoru súdu vierohodne nepreukázal ani nadobudnutie tovaru.

Na základe kontrolných zistení správcu dane dospel k záveru, že platiteľ v kontrolovanom zdaňovacom období I. štvrťrok 2010 na základe prijatých faktúr č. 1010000001 až 1010000004 a č. 1050000001 až 1050000029 od dodávateľa INTECMA Slovakia, s.r.o., deklaroval nákup tovaru (elektromotorov, súčiastok a náhradných dielov), ktorý nepoužil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ, keď deklaroval dodanie do členského štátu EÚ spoločnosti EML Trading Sp. z.o.o., pričom odberateľ nepriznal žiadne nadobudnutie tovaru, nepodal daňové priznanie za príslušné obdobia, s daňovým úradom nespolupracoval a z toho dôvodu mu bola zrušená od 30.09.2010 registrácia platiteľa dane, v priamej väzbe na ďalšie obdobia, kedy predmetné dodávky vykázal voči osobe, ktorá nemala platné IČ DPH.

Správca dane vykonal dostatok úkonov za účelom správneho posúdenia veci. Kládol dôraz na zisťovanie jednotlivých dôkazov, ich hodnotenie a následné zdokumentovanie v protokole z dôvodu dodržania základných zásad daňového konania a pri výkone daňovej kontroly postupoval podľa zákona o správe daní, pričom využil všetky zákonné možnosti pre splnenie účelu daňovej kontroly a eliminovania daňového úniku v kontrolovanom reťazci. Žalobcovi umožnil pri ústnych pojednávaniach vyjadriť sa ku skutočnostiam týkajúcich sa daňovej kontroly ako aj o problémoch v rámci dokazovania pravdivosti

údajov o čom boli spísané zápisnice, s obsahom ktorých bol oboznámený a ich obsah potvrdil žalobca svojim podpisom, bez vzniesenia námietok. Ak mal žalobca pochybnosti o činnosti správcu dane v priebehu výkonu daňovej kontroly, mal právo a mohol namietat' voči (prekročeniu kompetencií a šikanóznym výkon práva) postupu zamestnancov správcu dane zákonným spôsobom, čo v danom prípade neurobil. Rozpor medzi deklarovaným a reálnym skutkovým stavom mal tak za následok vznik legitímnych a logických pochybností zo strany správcu dane k deklarovaným obchodným transakciám.

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 podľa § 250j ods. 2 písm. a/, d/ a e/ O.s.p. a vráti vec na ďalšie konanie.

V dôvodoch odvolania uviedol, že napadnutý rozsudok prekračuje rámec zákona, nakoľko v súdnom konaní nebolo žiadnym spôsobom preukázané, že by na strane žalobcu existoval relevantný t.j. podložený dôvod, ktorý by negoval jeho právo na odpočítanie dane v zmysle platnej legislatívy. Dal do pozornosti odvolaciemu súdu, že predložil faktúry, boli potvrdené obchodné vzťahy medzi INTECMA, s.r.o. - žalobcom - EML Trading Sp. z.o.o., prepravca HR GRANT, družstvo potvrdil prepravu tovaru medzi žalobcom a EML Trading Sp. z.o.o. Naopak, žalovaný žiadnym spôsobom nepreukázal opak a jedinou obranou bolo jeho vyjadrenie, že distribúcia tovaru je podozrivá. Uvedené však nemôže v právnom štáte obstáť.

V tomto konkrétnom prípade namietal, že správca dane znížil nadmerný odpočet z dôvodu, že prijaté zdaniiteľné plnenia nepoužil na účely svojej podnikateľskej činnosti ako platiteľ s odvolaním s na ust. § 49 ods. 2 zákona o DPH, a že na základe kontrolných zistení preukázal, že dodávky tovaru od žalobcu pre poľského odberateľa EML Trading Sp. z.o.o. tento odberateľ nepriznal, daň neodviedol, daňové priznania nepodával (naposledy DP podal za I. štvrtrok 2010, dňa 30.09.2010 mu bola zrušená registrácia platiteľa dane) v dôsledku čoho nebola daň priznaná ani v krajine odoslania ani v krajine prijatia. Daňový úrad zároveň konštatuje a dáva do súvislosti s nepriznaním odpočtu dane, že žalobca osobitne nevedol záznamy o dodaní tovarov do iného členského štátu a o nadobudnutí služieb z iného členského štátu, čím údajne porušila ust. § 70 ods. 1 zákona o DPH. Uvedené konštatovanie správcu dane sa nezakladá na pravde, nakoľko mu boli predložené osobitné záznamy o dodaní tovarov do iného členského štátu, ku ktorým správca dane nemal žiadnu výhradu, len požiadal žalobcu prepísať záznamy do tabuľkovej podoby a to výlučne pre ľahšiu orientáciu v záznamoch, čomu žalobca samozrejme vyhovel. Správca dane považoval aj pôvodne predložené záznamy za plne v súlade so zákonom a na otázku žalobcu, či nepotrebuje aj prípadnú inú formu týchto osobitných záznamov odpovedal záporne. Tvrdenie správcu dane ohľadne porušenia zákona je účelové a zavádzajúce a vzhľadom na uvedené je zrejme, že na strane žalobcu nebola prekážka pre uplatnenie práva na odpočítanie dane.

Ohľadne prepravy a dodania predmetného tovaru odberateľovi spoločnosti EML Trading Sp. z.o.o. boli správcovi predložené všetky objektívne možné doklady preukazujúce skutočné dodanie tohto tovaru ako sú faktúry prepravcu HR GRANT, družstvo, Soukenická 3, 602 00 Brno a CMR, či výpovede svedkov.

Konštatovanie súdu, že pre vznik nároku platiteľa na odpočet dane nepostačuje len formálne deklarovanie nadobudnutia tovaru spočívajúce v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu t.j. musia nesporne preukazovať požadovanú skutočnosť a tiež konštatovanie, že preukázanie dodávok tovaru len listinnými dokladmi nemôže správca dane považovať za dôkaz, na základe ktorého vzniká daňovému subjektu právo na odpočítanie dane je možné považovať za prekročenie kompetencií a šikanóznym výkon práva, nakoľko správca dane počas celej daňovej kontroly nezistil, že by tovar dodaný nebol, tovar bol riadne odpísaný zo skladových zásob, na strane kontrolovaného subjektu žiadne pochybenie zistené nebolo. Naopak, nielen žalobca preukázal nadobudnutie tovaru a jeho následné dodanie do Poľska, ale samotný fyzický pohyb tovaru potvrdili a preukázali aj spoločnosť INTECMA Slovakia s.r.o. a jej dodávatelia (spoločnosť EM Brno s.r.o., EBH Moutnice, Ing. T. F.), prepravná spoločnosť HR GRANT, družstvo a dokonca aj poľská spoločnosť EML Trading Sp. z.o.o. Vzhľadom na uvedený skutkový stav t.j. vzhľadom na to, že zo strany správcu

dane nebolo zistené, že by tovar nebol fyzicky dodaný tak, ako to nielen tvrdil, ale aj preukázal kontrolovaný subjekt, zaťažuje dôkazné bremeno na preukázanie opaku správcu dane. Výššie citovaný názor správcu dane je dôvodné, aj s poukazom na rozsudok ESD uvedený v bode 1. tohto vyjadrenia, považovať za zneužitie právomocí, nakoľko správca dane šikanózne uplatňuje svoju kontrolnú právomoc a nad rámec zákona požaduje preukázanie skutočností, ktoré kontrolovaný subjekt relevantne a v súlade s ustálenou praxou (dokonca aj súdnou praxou) preukázal, pričom ani samotný správca dane nekonkretizuje, ako si vôbec preukázanie predmetných skutočností predstavuje. Paradoxne samotný správca dane v závere protokolov konštatuje nadobudnutie tovarov od INTECMA Slovakia s.r.o. konštatovaním, že žalobca „...prijaté zdaniteľné plnenia nepoužil...“ a tiež jeho dodanie do Poľska konštatovaním, že „...poľský odberateľ dodaný tovar nepriznal a daň z neho neodviedol...“!!

Vzhľadom na uvedené treba považovať prvú podmienku potrebnú pre priznanie nároku na odpočítanie dane, t.j. preukázanie fyzického nadobudnutia tovaru príp. jeho fyzického dodania tretej osobe za relevantne preukázanú a požiadavky správcu dane na ďalšie preukazovanie fyzického pohybu tovaru za neopodstatnenú a prekračujúcu rámec zákona. Konštatovanie daňového úradu, že prijatý tovar kontrolovaný subjekt nepoužil na účely svojej podnikateľskej činnosti ako platiteľ je v príkrom rozpore s ust. § 3 ods. 2 zákona, v zmysle ktorého „ekonomickou činnosťou (ďalej len „podnikanie“) sa rozumie každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb...“. Taktiež treba poukázať na ust. § 4 ods. 5 zákona, v zmysle ktorého „sa zdaniteľná osoba odo dňa uvedeného v osvedčení o registrácii pre daň stáva platiteľom dane“.

Podmienka pre odpočítanie dane uložená ust. § 49 ods. 2 zákona je na strane žalobcu splnená.

V ďalšej časti odvolania uviedol, že správca dane sa zaoberal tým, či poľská spoločnosť EML Trading Sp. z.o.o. bola registrovaná pre DPH a síce zistil, že spoločnosť EML Trading Sp. z.o.o. si neplnila svoje zákonné povinnosti a to tak, že nepodala DPH priznania od 29.03.2010 (v dôsledku čoho jej bola k 30.09.2010 zrušená registrácia platiteľa DPH), avšak spoločnosť EML Trading Sp z.o.o. o tejto skutočnosti neinformovala žalobcu, dokonca pri objednávkach vždy deklarovala svoju registráciu platiteľa DPH pod IČ PL7010206853. V súvislosti s uvedeným teda správca dane skúmal, či je kontrolovaný subjekt oslobodený od DPH podľa § 43 zákona a následne, na základe na základe kontrolných zistení konštatoval, že nepriznáva uplatnené právo na odpočítanie DPH z prijatých faktúr za nákup tovaru nakoľko preukázal, že dodávky tovaru pre poľského odberateľa tento nepriznal, daň neodviedol, daňové priznanie nepodal, v dôsledku čoho daň z tovaru nebola priznaná ani v krajine odoslania, ani v krajine nadobudnutia. Uvedené konštatovanie správcu dane je v rozpore s ustálenou súdnou praxou s poukazom na ust. § 49 ods. 3 zákona o dani z pridanej hodnoty upravujúci podmienky, kedy platiteľ nemôže odpočítať DPH (ako aj súdnou praxou Európskeho súdneho dvora), nakoľko správca dane nemôže požadovať od zdaniteľnej osoby, aby preverovala, či odberateľ tovaru a služieb podáva daňové priznania, platí dane alebo či je prípadne schopný uhradiť dodaný tovar. Inak by išlo len o prenášanie zodpovednosti za daňové delikty cudzích osôb. Taktiež vzhľadom na to, že relevantné dodávky zo strany kontrolovaného subjektu boli skutočne dodané do 30.09.2010, o čom svedčia všetky prepravné doklady (dôležitý je okamih dodania), je nepochybné, že žalobca bol oslobodený od dane podľa § 43 zákona. V tejto súvislosti je ďalej potrebné uviesť, že podľa § 49 ods. 3 zákona „platiteľ nemôže odpočítať len daň z tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené podľa § 28 až 42 zákona. Keďže kontrolovaný subjekt bol oslobodený podľa § 43 zákona, je plne oprávnený odpočítať daň podľa § 49 ods. 2 zákona.

Žalobca ďalej poukázal na judikatúru a právnu úpravu Európskeho spoločenstva a tiež namietal, že práve rozsudok Súdného dvora Európskej únie v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 sa vzťahuje na prejednávany prípad, kedy mu správny orgán, a neskôr aj súd, v napadnutom rozsudku pripisujú nepreukázanú súčinnosť v mašinérii podvodníkov s DPH. V súvislosti s poukazom na Smernicu Rady 2006/112/ES z 28.11.2006, konkrétne na čl. 168 písm. a/, čl. 178 písm. a/, aj na ustanovenia zákona č. 222/2004 Z.z. konštatoval, že napadnutý rozsudok prekračuje rámec zákona, nakoľko v súdnom konaní nebolo žiadnym spôsobom preukázané, že by na strane žalobcu existoval relevantný dôvod, ktorý by negoval jeho právo na odpočítanie dane v zmysle platnej legislatívy. Žalobca predložil faktúry, boli

potvrdené obchodné vzťahy medzi INTECMA, s.r.o. - žalobcom - EML Trading Sp. z.o.o. Prepravca HR GRANT, družstvo potvrdil prepravu tovaru medzi žalobcom a EML Trading Sp. z.o.o., pričom žalovaný žiadnym spôsobom nepreukázal opak.

Voči predloženým osobitným záznamom o dodaní tovarov do iného členského štátu nemal správca dane výhrady.

Na záver žalobca uviedol, že relevantnými listinami (objednávky, faktúry, dodacie listy), ako aj výpoveďami svedkov preukázal, že nadobudol tovar od spoločnosti INTECMA Slovakia, s.r.o., teda že tovar fyzicky opustil skladové priestory spoločnosti INTECMA Slovakia, s.r.o., a bol fyzicky zložený v skladových priestoroch žalobcu. V tejto súvislosti je podľa žalobcu irelevantné, že Ing. Dohnál bol konateľom spoločnosti INTECMA Slovakia, s.r.o., ako aj žalobcu. Uvedené nemá vplyv na daňové povinnosti samostatných daňových subjektov.

Aj konštatovanie správcu dane, že prijatý tovar kontrolovaný subjekt nepoužil na účely svojej podnikateľskej činnosti ako platiteľ je v rozpore s § 3 ods. 2, § 4 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. Nákup a predaj predmetného tovaru žalobcom je v zmysle uvedených ustanovení podnikateľskou činnosťou tejto spoločnosti a zároveň žalobca je platiteľom dane, a preto v zmysle § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. môže žalobca, ktorý je platiteľom dane odpočítať daň z tovarov, ktoré sú určené na dodávky v rámci jeho podnikateľskej činnosti. V súvislosti so spoločnosťou EML Trading Sp. Z.o.o. žalobca poukázal na to, že správca dane nemôže od zdaniteľnej osoby požadovať, aby preverovala, či odberateľ tovaru a služieb podáva daňové priznania, platí dane alebo či je prípadne schopný uhradiť dodaný tovar. Inak by išlo o prenášanie zodpovednosti za daňové delikty cudzích osôb na iné osoby.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu navrhol rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť, pretože žalobca v odvolaní nenamieta žiadne nové skutočnosti ani neuvádza žiadne nové dôkazy, s ktorými by sa žalovaný alebo prvostupňový súd už nezaoberali. Z toho dôvodu nepovažuje za potrebné vyjadrovať sa k totožným bodom žaloby ale len k tým, ktoré neboli s odvolaním úplne identické.

Nesúhlasil s tvrdením žalobcu, že napadnutý rozsudok prekračuje rámec zákona, pretože aj Súdny dvor vo svojej judikatúre tiež konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritéria, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť (Kittel a Recolta Recycling č. C-439/04, C-440/04). V danom prípade Daňový úrad Bratislava vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie I. štvrt'rok 2010 (z dôvodu, že mal dôvodné podozrenie, že jeho prostredníctvom prebieha fakturácia tovaru - použitých elektromotorov v reťazci obchodných spoločností v rámci EÚ = ČR > SR > Poľsko = bez reálneho plnenia)

Žalobca v reťazci daňových subjektov si prostredníctvom podaných daňových priznaní uplatňuje a aj odpočítava daň z pridanej hodnoty z nadobudnutého tovaru, (aj za iné zdaňovacie obdobia), v ktorých vykazuje nadmerné odpočty. Nadobudnutý tovar z ČR žalobca deklaroval ako dodanie tovaru do iného členského štátu Európskej únie - Poľska (kde dodanie fakturovaného tovaru poľská daňová správa nepotvrdila). Zistenia správcu dane nasvedčujú tomu, že sa jedná o typický umelo vytvorený obchodný reťazec za účelom získania daňovej výhody - čerpania nadmerných odpočtov zo štátneho rozpočtu Slovenskej republiky.

V ďalšej časti vyjadrenia uviedol, že žalobca v odvolaní opätovne namieta nesprávne právne posúdenie veci, pričom tvrdenia uvedené v odvolaní sú obsahovo i vecne identické s dôvodmi žalobcu uvedenými v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu i v podanej žalobe proti rozhodnutiu žalovaného (ide takmer o ich doslovný odpis), s ktorými sa dopodrobna vysporiadal.

Zároveň žalovaný k tvrdeniu žalobcu, že „DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim predajom dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na práva platiteľa dane

odpočítať DPH zaplatenú na vstupe“ (ktoré žalobca opiera o rozsudok Kittel a Recolta) poukazuje na uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 160/2014-21 v nadväznosti na rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní vedenom pod sp. zn. 4Sžf/32/2012 a jeho rozsudkom zo dňa 27.11.2012, v ktorom ústavný súd v identickej veci uvádza nasledovné:

„Z ustálenej judikatúry Európskeho súdneho dvora vyplýva právo členských štátov vnútroštátnym právom zabezpečiť, v záujme ochrany oprávnených nárokov štátov na inkaso DPH, podmienky na zamedzenie zneužívania jednotného systému DPH. V tomto ohľade je úprava DPH vnímaná ako právo každého platcu DPH na odpočet DPH zaplatenej ním na vstupe vzťahujúce sa na všetky operácie výroby a distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu, pričom otázka, či DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe. Uvedený výklad zásady neutrality DPH vyplýva z judikatúry Európskeho súdneho dvora, napr. rozsudky ESD v spojených veciach Kittel (C-439/04) a obchodná spoločnosť Recolta Recycling (C-440/01) a v spojených veciach Optigen Ltd (C-351/03) Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems (C-484/03), ale taktiež Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, rozsudky ESD vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). Určenie opatrení, ktoré možno v tom, ktorom prípade požadovať od zdaniiteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho, ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok ESDF v spojených veciach Mahagéhen kft, a Pétér David č. C-80/11 a C-142/11)“.

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 potvrdil rozhodnutie správcu dane o znížení nadmerného odpočtu žalobcovi za I. štvrťrok 2010. 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 opakovat' a len na doplnenie v stručnosti vyberá nasledovné.

Správca dane vykonal u platiteľa dane z pridanej hodnoty HR PRO Slovakia, spoločnosť s ručením obmedzeným, Bratislava, daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie I. štvrťrok 2010, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 9102405/5/1590987/2012/CibE zo dňa 10.07.2012. Na základe výsledkov zistených daňovou kontrolou Daňový úrad Bratislava dodatočným platobným výmerom č. 9102405/5/2286208/2012/CibE zo dňa 30.08.2012 znížil žalobcovi - platiteľovi, nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie I. štvrťrok 2010 zo sumy 64 490, 10 eur na sumu 881,90 eur.

Na základe podaného odvolania žalovaný napadnutým rozhodnutím číslo: 1100302/1/7479/2013/5067 zo dňa 08.01.2013 potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bratislava.

Odvolacie námietky žalobcu v podstate smerujú k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci.

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.

Podľa § 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. 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.

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.). Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona 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 správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

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

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

Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie I. štvrťrok 2010, ktorá bola začatá dňa 10.08.2010. Žalobca si v zdaňovacom období I. štvrťrok 2010 odpočítal 19% DPH v celkovej sume 63 608,20 eur. Právo na odpočítanie dane platiteľ doložil s faktúrami evidovanými pod č. 1050000001 až 1010000004 a č. 1050000001 až 1050000029 od dodávateľa INTECMA Slovakia s.r.o., Vlárská 12, Trnava a EML Trading Sp. Z.o.o.. Správca dane žalobcovi nepriznal uplatnené právo na odpočítanie dane z faktúr č. 1050000030 až 1050000049 (dodávateľ INTECMA Slovakia, s.r.o.) a z riadkov 15 a 16 daňového priznania vylúčil oslobodené dodávky tovaru podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z.z. (faktúry č. 1044000001 až 1044000006 (dodávateľ EML Trading Sp. Z.o.o.).

V rámci administratívneho konania bolo vykonané rozsiahle dokazovanie výsluchom svedkov, listinnými dôkazmi, dožiadaniami, žiadosťou o medzinárodnú výmenu daňových informácií, žiadosťami o súčinnosť 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, CMR), aj keď splnenie formálnej stránky je jednou z podmienok pre uznanie oslobodenia od 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.

Senát odvolacieho súdu poukazuje aj na personálne prepojenie osôb, ktoré medzi sebou uskutočňovali obchody - žalobca - konateľ Ing. František Dohnal, dodávateľ INTECMA Slovakia, s.r.o. - konateľ Ing. František Dohnal. V Českej republike sú založené spoločnosti HR PRO, s.r.o., ktorej konateľkou je Viera Dohnalová a Slavoljub Ilič (konateľ EML Trading Sp. Z.o.o.) bol od 19.08.2008 konateľom v spoločnosti INTECMA, s.r.o., Česká republika, v ktorej bol do 19.08.2008 konateľom Ing. František Dohnal.

K prepojeniu subjektov dochádza s úmyslom zneprehľadniť aktivity, ktorých cieľom je získanie nadmerných odpočtov. Správca dane neuznal žalobcovi uplatnené právo na odpočítanie dane od dodávateľa INTECMA, s.r.o., z dôvodu, že prijaté zdaniteľné plnenia nepoužil na účely svojej podnikateľskej činnosti ako platiteľ a na základe zistení správca dane preukázal, že dodávky tovaru pre poľského odberateľa tento odberateľ nepriznal, daň neodviedol, daňové priznania nepodával a od 30.09.2010 mu bola zrušená registrácia platiteľa dane, v dôsledku čoho daň z tovaru nebola priznaná ani v krajine odoslania, ani v krajine nadobudnutia.

Už len pre úplnosť, 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.

Pre posúdenie tohto sporu možno použiť právne závery NS SR uvedené v rozsudku najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z ktorých 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“.

Súdu nedá poukázať na to, že uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt, ako platiteľ dane má možnosť si obstaráť dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosť 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.

Kľúčový význam pre rozhodnutie malo vyriešenie zásadnej otázky, či žalobca splnil zákonné predpoklady, za ktorých má právo na odpočítanie dane. Správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, vykonal rozsiahle šetrenie. Záver, ktorý 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, keďže úlohou správcu dane je dôsledné skúmanie reálnosti obchodov a odpočtov, je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom, predovšetkým vo svetle kontrolných zistení v rámci obchodného reťazca u obchodných dodávateľov žalobcu, absentuje reálny základ, čo oprávnene vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení, na základe ktorých si žalobca uplatnil právo na nadmerný odpočet, ako i o vierohodnosti účtovnej evidencie vedenej žalobcom (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní).

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 vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny a v súlade so zákonom potvrdil. Rozhodnutia žalovaného a správcu dane obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti. Z týchto podstatných dôvodov napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 vety druhej O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil.

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.