

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	4Sžf/39/2014
Identifikačné číslo spisu:	5013200419
Dátum vydania rozhodnutia:	01.04.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Zemková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:5013200419.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a z členov senátu JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Petry Príbelskej PhD. v právnej veci žalobcu: TK Slovakia, s. r. o., sídlo Veľká Okružná 1295/4, Žilina, právne zastúpený advokátskou kanceláriou Geško, Hulín a partneri s.r.o. so sídlom Velehradská 33, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/98710/2013 zo dňa 27.02.2013, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/66/2013-118 zo dňa 29. januára 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č.k. 21S/66/2013-118 zo dňa 29. januára 2014 p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline (ďalej aj „krajský súd“, príp. „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia vyššie uvedeného rozhodnutia žalovaného a zrušenia prvostupňového rozhodnutia, dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Žilina (ďalej aj „správca dane“), č. 9500302/5/3587712/2012 zo dňa 12.04.2012, ktorým správca dane 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“) v spojení s § 165 ods. 2 a ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) nepriznáva žalobcovi nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie január 2009 vo výške 133 505,08 € a vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 133 469,50 €. Dôvodom nepriznania nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) bolo správcom dane konštatované porušenie § 49 ods. 1 v spojení s § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 31.03.2009 (ďalej len „zákon o DPH“) a neuznanie reálneho

základu žalobcom predkladaných faktúr vystavených jeho dodávateľom CAMURRI, s.r.o. Divina, konkrétne faktúry č. 2009/1 zo dňa 12.01.2009 a faktúry č. 2009/2 zo dňa 26.01.2009 za nákup elektroniky v hodnote, podľa poradia uvádzaných faktúr, 448 867,90 € a 253 603,16 €, bez DPH.

Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 1100308/1/98710/2013 zo dňa 27.02.2013, vydaným podľa § 74 ods. 4 zákona o správe daní v spojení s § 165b ods. 1 daňového poriadku, uvedené prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

Krajský súd v medziach žaloby preskúmal napadnuté rozhodnutia a konanie, ktoré predchádzalo ich vydaniu a dospel k záveru, že rozhodnutia a postup daňových orgánov oboch stupňov sú v súlade so zákonom, pretože v dostatočnom rozsahu zistili skutkový stav a správne aplikovali príslušné zákonné ustanovenia.

Náhradu trov konania neúspešnému žalobcovi podľa § 250k ods. 1 O.s.p. nepriznal.

Krajský súd s odkazom na dikciu § 49 ods. 1, 2 § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH poukázal na jednoznačnú zákonnú úpravu podmienok na odpočítanie DPH, pričom za základnú podmienku označil reálnu skutočnosť dodania tovarov konkrétnym platiteľom DPH. Podľa krajského súdu správca dane, ako aj žalovaný mali preukázané, že obchodná spoločnosť JRV-Group, s.r.o., nedodala tovar spoločnosti CAMURRI, s.r.o. Divina, preto táto obchodná spoločnosť nemohla dodať tovar obchodnej spoločnosti TK Slovakia, s.r.o., Žilina a tá následne nemohla predat' tovar obchodnej spoločnosti HS TRADE HUNGARY, KFT, Budapešť, Maďarsko. Žalobcovi preto s poukazom na § 49 ods. 1, 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/ zák.č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty nevzniklo právo odpočítať daň tovaru alebo služby z dôvodu, že pri tomto tovare daňová povinnosť nevznikla. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, keďže zákon to neustanovuje ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu, ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak zákonodarcu požaduje pre ľahkú zneužitelnosť, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil zákon. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný sám preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. Prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu, ako aj druhostupňové rozhodnutie žalovaného boli vydané na základe dostatočne zisteného skutkového stavu veci a vec bola správne právne posúdená. Z výroku preskúmaného rozhodnutia je zrejmé, ako správny orgán rozhodol, výrok nie je vnútorne rozporný, je možné rozpoznať, čo je výrok a čo je odôvodnenie, výrok nie je v rozpore s odôvodnením. V odôvodnení je taktiež uvedené, akými úvahami sa správny orgán riadil, aké dôkazy vykonal, z akého dôvodu niektoré navrhované dôkazy nepripustil a ako sa vysporiadal s námietkami žalobcu. Vzhľadom na uvedené skutočnosti krajský súd žalobu zamietol podľa § 250j ods. 1 O.s.p. ako nedôvodnú.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie z dôvodu podľa § 205 ods. 2 písm. d/ a f/ O.s.p. a domáhal sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil prvostupňovému súdu na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil náhradu trov konania.

Podľa názoru žalobcu rozsudok krajského súdu vychádza z nedostatočne zisteného skutkového stavu a nesprávneho právneho posúdenia veci. Žalobca má za to, že bol ukrátený na svojich právach z dôvodu nevyužitia všetkých dostupných prostriedkov na zistenie skutkového stavu veci.

Súd sa žiadnym spôsobom nevysporiadal so skutočnosťami uvedenými v podanej žalobe. Žalobca poukázal na tú skutočnosť, že žalovaný, resp. správca dane mal podať dožiadanie na bývalý Daňový úrad Žilina I, aby sa zistilo, kto skutočne podával daňové priznania za daňový subjekt. Žalobca má teda za to, že žalovaný nedostatočne zistil skutkový stav veci, keď nevykonával dôkazy navrhnuté žalobcom, pričom súd vo svojom odôvodnení len stroho konštatoval, že správca dane mal za preukázané, že daňové priznanie bolo podané obchodnou spoločnosťou JRV-Group, s. r. o., ale to ešte neznamená, že

bolo podané konateľom žalovaného s poukazom na zistenia Finančnej polície, pričom k prevereniu tejto skutočnosti v skutočnosti nedošlo.

Žalobca má za to, že Krajský súd v Žiline sa vo svojom odôvodnení nijakým spôsobom nevysporiadal s týmto tvrdením žalobcu v podanej žalobe ohľadom reálne vykonávanej ekonomickej činnosti spoločnosti JRV-Group, s.r.o., čo žalobca doložil aj tvrdeniami o podanom daňovom priznaní k DPH. S touto skutočnosťou sa rovnako nezaoberal ani žalovaný, čo však žalobca namietol vo svojom návrhu a argumentoval nedostatočne zisteným skutkovým stavom. Rovnako súd sa vo svojom odôvodnení len obmedzil na strohé konštatovanie, ktorého obsahom bolo len tvrdenie žalovaného, avšak iným spôsobom sa s touto námietkou nezaoberal.

Vzhľadom na uvedené, považuje žalobca rozsudok Krajského súdu Žilina za nedostatočne odôvodnený a nepresvedčivý, pretože nie je možné zistiť, na základe akých úvah k nemu súd dospel.

Žalobca poukazuje na tú skutočnosť, že súd sa nijakým spôsobom nezaoberal tou skutočnosťou uvedenou v žalobnom návrhu, že správca dane po zrušení dodatočného platobného výmeru č. 9500302/1/891381/2012 druhostupňovým rozhodnutím nevykonal žiadne dokazovanie (resp. nedoplnil vykonané dokazovanie) a vydal opätovne ďalší dodatočný platobný výmer s tým istým výrokom o nepriznaní nadmerného odpočtu. V druhostupňovom rozhodnutí žalovaného sa pritom uvádza: „Záver správcu dane vyjadrený v dodatočnom platobnom výmere v nadväznosti na ním získané dôkazy počas výkonu daňovej kontroly je nezrozumiteľný a vydané rozhodnutie je nepreskúmateľné.“ V uvedenom druhostupňovom rozhodnutí žalovaného sa ďalej uvádza, že odvolací orgán preskúmaním napadnutého rozhodnutia zistil, že toto bolo vydané v rozpore s ustanovením § 30 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb., a teda že v ďalšom konaní správca dane vydá rozhodnutie v súlade s týmto zákonným ustanovením, aby tak dostatočne odôvodnil výsledok vyplývajúci z predmetnej daňovej kontroly.

Aj v tomto rozsahu žalobca napáda rozhodnutie vydané Krajským súdom, keďže sa vo svojom odôvodnení nezaoberal všetkými skutočnosťami a argumentmi tvrdenými v žalobcom podanej žalobe.

Práve výsluch svedka W. M. a preukázanie nakladenia s tovarom spoločnosťou HS TRADE HUNGARY Kft. Budapešť, ktorá je súčasťou obchodného reťazca, je dôležitým podporným bodom na reálne preukázanie existencie obchodov, keďže ide o totožný tovar, ktorého existenciu žalovaný spochybňuje a práve preverenie odberateľa by dokázalo, že s daným tovarom sa v skutočnosti obchodovalo. Ako už žalobca uviedol v žalobnom návrhu, uskutočnenie obchodov bolo potvrdené aj maďarským správcom dane, ktorý jednoznačne deklaroval, že spoločnosť HS TRADE HUNGARY Kft. Priznala nadobudnutie tovaru IC nadobudnutiach za 1Q 2009 vo výške 572 979 000 HUF. Keďže sa súd, ako aj správca dane a žalovaný, nevysporiadal s touto skutočnosťou, žalobca túto skutočnosť považuje za nedostatočne zistený skutkový stav. Z uvedeného vyplýva, že nadobudnutie tovaru bolo riadne zaevidované a uvedené v daňovom priznaní, ktoré podala spoločnosť HS TRADE HUNGARY Kft. V Maďarskej republike, a tým jasne deklarovala dodanie tovaru do Maďarskej republiky.

Žalobca opätovne poukazuje na Rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 30. mája 2001, sp.zn. 5Sžo/198/00, podľa ktorého, ak daňové orgány nezistili v náležitom rozsahu skutkový stav vecí, je záver žalovaného, že žalobca nemal podľa § 20 ods. 2 písm. a/ zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, predčasný. Nedostatočné zistenie skutkového stavu vecí je dôvodom, aby súd podľa § 250i ods. 2 O.s.p. rozsudkom zrušil žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti žalobca považuje napadnutý rozsudok, ako aj rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie vydané v prvom stupni, o ktoré sa preskúmané rozhodnutie opiera, za nedôvodné. Ďalej uvádzal, že žalobca bol ukrátený na svojich právach, z dôvodu, že neboli využité všetky dostupné prostriedky na zistenie skutkového stavu. Pokiaľ existovali akékoľvek nejasnosti v danom konaní, má za to, že bolo potrebné využiť všetky prostriedky na absolútne objasnenie daných obchodov.

III.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu zo dňa 31.03.2014 navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil, pričom, vzhľadom na totožné odvolacie dôvody so žalobnými dôvodmi žalobcu, sa v plnom rozsahu pridrižiava svojho vyjadrenia k žalobe.

IV.

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.), 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 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.) a jednomyseľne 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 O.s.p.).

Na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.).

Podľa § 219 ods. 1 O.s.p. 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 je 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. 6 písm. d/ a písm. e/ zákona o správe daní kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane povinnosť 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 a predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho

tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety.

Dokazovanie vedie správca dane, pričom 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 a ods. 2 zákona o správe daní).

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní daňový subjekt preukazuje všetky 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 § 2 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou.

Podľa § 19 ods. 1 vety prvej a druhej zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníak.

Podľa § 19 ods. 2 vety prvej zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

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 § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

Predmetom odvolacieho konania je preveriť zákonnosť žalobcom namietaného procesného postupu správcu dane pri preverovaní oprávnenosti uplatneného nároku na nadmerný odpočet DPH za kontrolované zdaňovacie obdobie január 2009.

Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu konštatuje, že vo vzťahu k predmetu odvolacích námietok žalobcu, sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti dopĺňa nasledujúce dôvody (§ 219 ods. 2 O.s.p.):

Odvolacie dôvody, napádajúce rozsudok krajského súdu pre nedostatočné zistenie skutkového stavu a nesprávne právne posúdenie veci, možno v podstate zhrnúť do týchto základných bodov:

- nesprávne vyhodnotenie zisteného skutkového stavu na základe predložených listinných dokladov,

keďže realizáciu zdaniteľných obchodov, dohodnutých ústne, deklarujú nevyvrátiteľným spôsobom žalobcom predložené dve faktúry, ktoré zároveň slúžia ako dodacie listy a potvrdenia o hotovostnom zaplatení fakturovanej ceny za tovar,

- nesprávne, bezdôvodne v neprospech žalobcu, vyhodnotené skutočnosti o neexistencii sídla obchodnej spoločnosti JRV - Group, s. r. o., Žilina a jej konateľa v súvislosti s preukazovaním uskutočnenia sporných zdaniteľných obchodov,
- nesprávne vyhodnotenie skutočností vyplývajúcich zo správy medzinárodnej výmeny informácií, nezohľadňujúce realitu deklarovaného nadobudnutia tovaru, vzhľadom na jeho preukázaný nasledujúci predaj žalobcom maďarskej obchodnej spoločnosti HS TRADE HUNGARY Kft., Budapešť.

Synalagmatické záväzky medzi obchodnými partnermi pri uzatváraní kúpnych zmlúv nemusia mať obligatórne v zmysle Obchodného zákonníka písomnú formu, avšak využitie zmluvnej voľnosti pri ich realizácii - nevystavením si dodacích listov, potvrdení o prevzatí, o dovoze, zvyšuje náročnosť pri preukazovaní reálneho základu deklarovaných zdaniteľných plnení. V prípade vzniku pochybností, zaťažuje dôkazné bremeno žalobcu, nie daňové orgány (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní).

Z obsahu administratívneho spisu a vykonaného zisťovania v rámci správy daní (§ 1a písm. c/ zákona o správe daní) v podstate vyplýva, že žalobca je súčasťou obchodného reťazca JRV- Group, s.r.o., Žilina - CAMURRI, s.r.o., Divina - TK Slovakia, s.r.o., - HS TRADE HUNGARY Kft., Budapešť, pričom pôvod tovaru nie je možné zistiť, ani u spoločnosti stojacej na začiatku reťazca, overiť jeho nadobudnutie a zároveň sa predmetný tovar stráca v Maďarskej republike, kedy nie je možné u žalobcovho odberateľa overiť nadobudnutie sporného tovaru, nakoľko z medzinárodnej výmeny informácií medzi daňovými orgánmi vyplýva, že konateľ W. M. je nekontaktný pre tamojšie daňové orgány a zároveň nie je u žalobcovho odberateľa možné overiť nákup predmetného tovaru a následné nakladanie s ním, nakoľko táto obchodná spoločnosť sa na registrovanom sídle nenachádza, je pre správcu dane nekontaktná, nemá registrované žiadne skladové priestory.

Vzhľadom na spochybnenie existencie prevádzaného tovaru, a teda reality na všetkých stupňoch obchodného reťazca deklarovaných zdaniteľných plnení, sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov, ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení, zneužívajúcim právo poskytované zásadou neutrality DPH.

S poukazom na vykonané dokazovanie sa námietky žalobcu javia ako zavádzajúce a účelové.

Správa daní s prihliadnutím na jej účel vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Uvedené platí v plnom rozsahu aj na uplatnenie nadmerného odpočtu DPH. Správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov, zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnené vrátenie DPH. Z uvedeného dôvodu sa pri tejto činnosti správcu dane, predchádzajúcej rozhodnutiu o uplatnenom nároku na vrátenie DPH, autoritatívnym spôsobom formou rozhodnutia uplatňuje dôsledná aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov správcou dane spolu so zásadou objektívnej pravdy vo vzťahu k potrebným zisteniam. Aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní), pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie

relevantných zákonných ustanovení.

Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcovi dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykonať, akým spôsobom dokazovanie doplniť, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní, s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať na čo najúplnejšie zistenie potrebných skutočností, 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 o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predložené daňové doklady a dôkazy na preukázanie sporných zdaniteľných obchodov/plnení nespĺňajú zákonné kritériá na uplatnenie nadmerného odpočtu DPH (§ 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ zákona o DPH) ako i vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní).

Možno sa stotožniť s právnym názorom krajského súdu, že žaloba nebola dôvodná, keďže žalovaný sa v rámci žalobou napadnutého odvolacieho správneho konania riadne vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu a svoje rozhodnutie odôvodnil racionálnym zhodnotením skutkového stavu vo vzťahu k vykonanému dokazovaniu a postupu prvostupňového správneho orgánu s prihliadnutím na relevantné hmotnoprávne a procesné ustanovenia daňových predpisov.

Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú tvrdenia daňového subjektu o tom, že predmetný tovar bol dodaný obchodnou spoločnosťou, ktorá je deklarovaná ako dodávateľ žalobcu. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Krajský súd má za to, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1, 2 písm. a/, v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH 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, t. j. žalobcu. Naopak zákonodarcu požaduje (pre ľahkú zneužívateľnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Vo všeobecnosti možno uzavrieť, že pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

K namietanému nevykonaniu výsluchu W. M., konateľa odberateľa žalobcu HS TRADE HUNGARY Kft., najvyšší súd uvádza: pokiaľ by aj W. M. potvrdil, že nadobudol tovar od žalobcu, toto tvrdenie by mohlo byť podporným, nepriamym dôkazom preukazujúcim disponovanie predmetným tovarom žalobcom po jeho nadobudnutí, avšak samo o sebe nie je spôsobilé preukázať, že tovar bol nadobudnutý žalobcom od osoby, ktorá je uvedená na faktúrach. Výpoveď M., len podporne, mohla by byť spôsobilá preukázať existenciu dodávateľského reťazca a pre posúdenie veci by bola relevantná iba vtedy, keby bolo inými dôkazmi osvedčené dodanie plnenia, ktoré prijal žalobca od CAMURRI, s.r.o., Preto na zákonnosť a vecnú správnosť rozhodnutia, by svedecká výpoveď M. a jeho potvrdenie nadobudnutia predmetného tovaru od žalobcu nemala vplyv a nebola by spôsobilá preukázať skutočnosti o obchodno-

záväzkových vzťahoch medzi žalobcom a jeho dodávateľom CAMURRI, s.r.o..

„Pokiaľ nebol vykonaný výsluch svedka W. M., tento dôkaz nebol vykonaný nie pre nečinnosť daňových orgánov, ale z dôvodu, že prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií sa výsluch nepodarilo zabezpečiť, pričom v konaní bolo preukázané, že správca dane vykonal efektívne a reálne kroky k tomu, aby výpoveď tejto osoby pre konanie zabezpečil, nezodpovedá však za činnosť dožiadaných medzinárodných organizácií a skutočnosť, že W. M. je aj pre partnerské orgány správcu dane so sídlom v Maďarsku, nekontaktný.“

Vzhľadom na uvedené najvyšší súd vyhodnotil žalobné dôvody k nevykonaniu výsluchu konateľa dodávateľa žalobcu ako nedôvodné.

Vzhľadom na vyššie uvedené v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací po preskúmaní napadnutých rozhodnutí správneho orgánu v medziach žaloby dospel k záveru, že námietky žalobcu vznesené v odvolaní proti prvostupňovému rozsudku nie sú dôvodné a preto rozhodol podľa § 219 O.s.p. v spojení s § 250ja ods. 3 druhá veta O.s.p. tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 250k ods. 1 O.s.p. a § 246c O.s.p.. Žalobca nemal úspech vo veci, preto mu súd náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.