

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	4Sžf/87/2015
Identifikačné číslo spisu:	7014201383
Dátum vydania rozhodnutia:	01.07.2016
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Zemková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:7014201383.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudkýň JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Petry Príbelskej PhD. v právnej veci žalobcu: Vojtech Icsó, Svätušská 34, Kráľovský Chlmec, podnikajúci do 31.12.2012 pod obchodným menom Vojtech Icsó - EAST - WEST TRANSPORT, IČO: 10 796 819 s miestom podnikania Svätušská 34, Kráľovský Chlmec, právne zastúpený: VIA LEGE, s.r.o., Veterná 1093, Pata, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100303/1/391934/2014/15264 zo dňa 17. septembra 2014, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/129/2014-39 zo dňa 7. októbra 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/129/2014-39 zo dňa 7. októbra 2015 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

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach žalobu zamietol a žalobcovi náhradu trov konania nepriznal. Žalobou napadnutým rozhodnutím č. 1100303/1/391934/2014/15264 zo dňa 17.09.2014 žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice, pobočka Michalovce zo dňa 29.05.2014 č. 9810401/5/2335795/2014, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z o správe daní v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z. z.“) vyrubil daňovému subjektu - Vojtech Icsó EAST - WEST TRANSPORT, Svätušská 34, Kráľovský Chlmec, rozdiel dane v sume 25.226,30 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2010, nepriznal nadmerný odpočet za uvedené zdaňovacie obdobie v sume -1.247,90 € a vyrubil vlastnú daňovú povinnosť na dani z pridanej hodnoty v sume 23.978,40 €.

Krajský súd v Košiciach v odôvodnení svojho rozsudku poukázal na ustanovenia § 49 ods. 1 a ods. 2

písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/, § 70 ods. 9 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z.“), ustanovenia § 24 ods. 1 a 2, § 45 ods. 1 písm. c/ 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“) a na ustanovenie § 35 ods. 1 a 2 veta druhá zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve (ďalej len „zákon č. 431/2002 Z. z.“) a uviedol, že dôvodom postupu správcu dane k vydaniu rozhodnutia bola skutočnosť, že žalobca na dve výzvy správcu dane v rámci daňovej kontroly nepredložil účtovné doklady (pokladničné doklady) podľa evidencie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie september 2010, ktoré sú špecifikované na strane 24 protokolu z daňovej kontroly č. 9810401/5/5677287/2013/Hory zo dňa 20.12.2013, v dôsledku čoho nepreukázal oprávnenosť svojho nároku na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr.

Úprava postupu pri preukazovaní oprávnenosti nároku na odpočet DPH podľa ustanovenia § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. je špeciálnou úpravou vo vzťahu k spôsobu preukazovania podľa daňového poriadku. Ustanovenie § 49 ods. 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. určujú ako má platca preukázať uplatnenie práva na odpočet dane, kedy mu tento nárok vzniká a ako musí prijaté zdaniteľné plnenie použiť, aby mu vznikol nárok na odpočet DPH. Ak je nepochybné, že takýto nárok vznikol, platiteľ ho môže uplatniť v príslušnom zdaňovacom období len vtedy, keď preukáže oprávnenosť tohto nároku daňovým dokladom podľa § 70, § 71 v spojení s § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. Ak zákon č. 222/2004 Z. z. z dôvodov zložitosti a náročnosti pri kontrole tejto dane stanovil pre dokazovanie nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky, než ktoré platia pre dokazovanie nárokov u iných daní, je nevyhnutné ich dodržiavať, pretože dôsledky vyplývajúce z ich porušenia znáša daňový subjekt.

Ako nedôvodnú krajský súd hodnotí aj žalobnú námietku, podľa ktorej v zmysle § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. žalobca v celom rozsahu a riadne splnil, pretože pri odpočítaní dane, t.j. v roku 2010 faktúry (pokladničné doklady) spĺňajúce podmienky podľa § 71 zákona č. 222/2004 Z. z. mal k dispozícii. Žalobca bol povinný faktúry predložiť počas daňovej kontroly, t.j. aj tri roky neskôr po tom, ako došlo k odpočítaniu dane. Zákonnou podmienkou pre uplatnenie práva na odpočet dane je, aby platiteľ mal faktúru v čase, keď daň odpočítava, ale súčasne platiteľ dane pri daňovej kontrole je povinný preukázať, že predmetné faktúry (pokladničné doklady) existovali aj v čase uplatnenia práva na odpočítanie dane. Táto povinnosť žalobcu vyplýva z ustanovenia § 71 ods. 9 zákona č. 222/2004 Z. z. a ustanovenia § 35 ods. 3 písm. b/ zákona č. 431/2002 Z. z.

Žalobca napokon namietal, že správca dane za situácie, keď žalobca počas daňovej kontroly nepredložil požadované účtovné doklady, mal postupovať podľa § 48 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. a určiť mu daň podľa pomôcok. Ako vyplýva z protokolu z daňovej kontroly zo dňa 10.12.2013, žalobca za zdaňovacie obdobie september 2010 nepredložil časť účtovných dokladov (špecifikované na strane 26 protokolu z daňovej kontroly), ktoré správca dane preveril a akceptoval. Správca dane v daňovej kontrole neuznal žalobcovi odpočítanie dane, ktoré žalobca nepreukázal faktúrami, ktoré by správca dane mohol verifikovať v rámci dokazovania podľa § 24 daňového poriadku. Žalobca si uplatnil nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr, preto bol povinný tieto faktúry predložiť a preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. Žalobca síce predložil evidenciu DPH, ale časť účtovných dokladov týkajúcich sa odpočítania dane za predmetné zdaňovacie obdobie nepredložil, pretože podľa jeho tvrdenia mu boli odcudzené. Napriek tomu správca dane vedel daň správne zistiť, preto nemal dôvod prejsť do procesu určovania dane podľa pomôcok.

II.

Včas podaným odvolaním sa žalobca domáhal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/129/2014-39 zo dňa 07.10.2015 zmenil tak, že žalobou napádané rozhodnutie žalovaného č. 1100303/1/391934/2014/15264 zo dňa 17.09.2014, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 9801401/5/2335795/2014 zo dňa 29.05.2014, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 23.978,40 € za zdaňovacie obdobie september 2010 sa zrušujú a vec sa vracia žalovanému na ďalšie konanie, pričom žalovaný je povinný nahradiť žalobcovi

trovy prvostupňového aj odvolacieho konania. Alternatívne žalobca navrhol, aby odvolací súd rozsudok zrušil a vec vrátil Krajskému súdu v Košiciach na ďalšie konanie, a to s poukazom na ustanovenie § 221 ods. 1 písm. h./ O.s.p., a to za predpokladu, že odvolací súd by mal za to, že prvostupňový súd nesprávne vec právne posúdil tým, že nepoužil správne ustanovenie právneho predpisu a nedostatočne zistil skutkový stav. V podanom odvolaní uviedol, že prvostupňový súd sa dostatočne nevysporiadal s argumentáciou žalobcu, najmä s poukazmi na ustálenú rozhodovaciu prax Súdneho dvora EÚ.

Žalobca v odvolaní uviedol, že došlo k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci, nakoľko prvostupňový súd zamietnutím žaloby akceptoval postup správcu dane, a teda de facto rozhodol, že je zákonné a správne, ak správca dane dorubí daňovú povinnosť na DPH vo výške zodpovedajúcej dani, ktorú daňový subjekt tvrdí, že vynaložil za účelom dosiahnutia zdaniteľných príjmov z podnikania a ktorú uviedol v daňovom priznaní a vedie v príslušných účtovných záznamoch, ale ku ktorej nemá počas celej doby povinného uchovávanía účtovných dokladov príslušné faktúry, a to bez ohľadu na dôvod, prečo tieto faktúry nemá, resp. aj v situácii, kedy príslušné faktúry nemá v dôsledku zavinenia tretej osoby, a to aj v situácii, kedy správca dane nezistil a neoznačil žiaden dôvod, pre ktorý považuje podané daňové priznanie a príslušné záznamy vedené daňovým subjektom za nedôveryhodné, resp. nesprávne.

Prvostupňový súd rozhodol, že bez ohľadu na ďalšie okolnosti a bez ohľadu na dôvod nepredloženia časti účtovných dokladov (faktúr) počas daňovej kontroly - ak faktúry nie sú predložené počas daňovej kontroly vykonávanej niekoľko rokov po zahrnutí údajov v nich uvedených do daňového priznania, daňový subjekt nemá právo odpočítať si daň uvedenú na týchto faktúrach. Takýto záver súdu považuje žalobca za nesprávny, nespravodlivý, nezákonný a dokonca spoločensky nebezpečný. Postup prvostupňového súdu nepriamo umožňuje ekonomické zlikvidovanie konkurencie, kedy stačí konkurenčnému podniku zničiť účtovné doklady, a tento bude povinný doplatiť daň, pričom sa bude vychádzať z (inak nepodloženého a nelogického) predpokladu, že žiadne výdavky nemal (keďže nemá faktúry, ktorými by tieto výdavky preukázal).

Odvolaním napádaný rozsudok zvyšuje formalizmus nad princíp materiálnej pravdy a ignoruje skutočný stav veci. V rozsudku nie sú zohľadnené ustanovenia § 3 ods. 6, § 24 ods. 2 a 3 ani § 44 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z.. V posudzovanom prípade bol žalobca podnikateľom podnikajúcim v nákladnej cestnej doprave a s dosahujúcimi príjmami z nákladnej cestnej dopravy. V zmysle zákona o správe daní netreba dokazovať, že nevyhnutným výdavkom na dosiahnutie príjmov žalobcu je nákup pohonných hmôt (ďalej len „PHM“), ako aj fakt, že v Slovenskej republike sa predávajú PHM s DPH. Žalobca musel mať a mal výdavky na nákup PHM. Ak žalovaný dospel k záveru, že žalobca nemal žiadne výdavky na PHM len na základe toho, že nepredložil príslušné „faktúry“ za ich tankovanie (keďže mu boli odcudzené), je v rozpore so zásadou materiálnej pravdy. Správca dane bol povinný vykonať riadne vyšetrovanie a preverenie tejto veci, na čo bol aj vyzvaný políciou, a to napríklad výsluchmi vodičov - zamestnancov žalobcu. Navyše v prospech žalobcu svedčia okolnosti, ktoré v zmysle § 24 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. žalobca nebol povinný dokazovať (že výdavky na PHM sú nevyhnutné výdavky na dosiahnutie príjmov z nákladnej cestnej dopravy a že PHM sa v Slovenskej republike kupujú s DPH ako aj fakt, že správca dane z predchádzajúcej kontroly vedel, že žalobca účtovné/daňové doklady tvoriace pokladňu v čase daňovej kontroly za mesiace roku 2011 mal) a preto bolo vecou správcu dane, aby dokázal, že žalobca PHM nekupuje s DPH.

Žalobou napádané rozhodnutia správcu dane, ako aj rozsudok krajského súdu, vykladajú ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. tak, že právo na odpočítanie dane má daňový subjekt len vtedy, ak má faktúru vyhotovenú podľa § 71 predmetného zákona nielen v čase, kedy daň odpočítava, ale aj v čase daňovej kontroly, resp. počas celej doby, počas ktorej majú byť faktúry uchovávané. Podľa žalobcu však ustanovenie § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. (jasne a zrozumiteľne) ustanovuje že právo na odpočítanie dane možno uplatniť, ak daňový subjekt „pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71“. Zákonodarca tu jednoznačne hneď dvakrát vyjadril, že stačí mať faktúru (s náležitosťami podľa § 71 daného zákona) v momente uplatnenia práva na odpočítanie dane, kedy zákonodarca použil slovné spojenie „pri odpočítaní dane“ (a nie „pri a po odpočítaní dane“) a sloveso „mať“ v prítomnom čase, teda „má“ (a nie v budúcom čase teda „bude

mať"). Ak zákon určité právo výslovne dáva/poskytuje, nemôže prísť k odňatiu tohto práva na základe ničoho iného, než zákonného výslovného odňatia tohto práva, kedy musí byť v zákone výslovne uvedené, za akých podmienok už zákonom poskytnuté právo subjekt stráca. Povinnosti určené právnymi predpismi týkajúce sa uchovávania faktúr, majú síce slúžiť uľahčeniu daňových kontrol, avšak faktúry nie sú jediným možným dokladom a dôkazom preukázania zdaniteľného plnenia. Ďalej, ak by bola pravda, že zákon určuje ako podmienku pre uplatnenie práva na odpočítanie dane to, aby mal daňový subjekt faktúru počas celej doby, počas ktorej je povinný ju uchovávať a teda aby ju aj predložil daňovej kontrole, tak by zákon musel ustanovovať povinnosť podať opravné daňové priznanie a doplatiť rozdiel na dani pre každý daňový subjekt a vždy v situácii, kedy tento daňový subjekt príslušnú faktúru stratí, omylom zničí alebo o ňu príde iným spôsobom, hoci aj zavineným treťou stranou, ktorá porušila práva daňového subjektu. Takáto povinnosť však zákonom ustanovená nie je a ani v praxi daňové subjekty takto nepostupujú.

K ustanoveniu § 35 zákona č. 431/2002 Z. z. žalobca uviedol, že za porušenie zákona (zákonom uloženú povinnosť) možno v zmysle Ústavy SR uložiť len sankciu, ktorá je pre prípad porušenia tejto povinnosti zákonom výslovne ustanovená. Jediná zákonom ustanovená sankcia za porušenie povinnosti podľa § 35 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z. z., (podľa ktorej bol žalobca povinný zabezpečiť ochranu účtovnej dokumentácie proti odcudzeniu) je určená § 38 ods. 1 písm. n/ a ods. 2 písm. c/ zákona č. 431/2002 Z. z. Prvostupňový súd neuviedol, ktorým zákonným ustanovením je určená ako možná sankcia za porušenie § 35 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z. z. sankcia dorubenia dane. Navyše žalobca trvá na tom, že povinnosť určenú v § 35 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z. z. neporušil.

K ustanoveniu § 48 ods. 1 písm. c/ zákona č. 563/2009 Z. z. žalobca uviedol, že správca dane určí daň podľa pomôcok, „ak daňový subjekt nesplní pri preukazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daň správne zistiť". Zákon teda stanovuje dve podmienky na to, aby správca dane určil daň podľa pomôcok, a to: (i) porušenie niektorej zákonnej povinnosti daňovým subjektom, pričom (ii) toto porušenie musí mať za následok nemožnosť správne zistiť daň. V dôsledku nepredloženia dokladov potvrdzujúcich tankovanie PHM a iné výdavky (tvoriace pokladňu), správca dane nezistil daň správne, keďže za správne zistenie dane nemožno považovať záver správcu dane, že žalobca dosahujúci príjmy z nákladnej cestnej dopravy nemal žiadne výdavky na tankovanie PHM, pričom zároveň nebolo zistené ilegálne tankovanie PHM bez DPH a nemá žiadne výdavky tvoriace pokladňu. Záver správcu dane nemôže byť správny ani preto, že správca dane vie a môže preveriť, že žalobca má účtovné doklady tvoriace pokladňu za všetky mesiace svojho podnikania (pričom podnikal viac ako desať rokov), okrem mesiacov, za ktoré mu boli tieto účtovné doklady odcudzené, a teda je zrejmé, že pri svojej bežnej podnikateľskej činnosti má pravidelné výdavky tvoriace pokladňu. Správca dane nemá žiaden zákonný dôvod na to, aby žalobcovi neuznal žiadne výdavky tvoriace pokladňu a žiadne výdavky na PHM, keďže je mu známe, že žalobca za ostatné mesiace svojho podnikania (a teda pri bežnej činnosti) má výdavky tvoriace pokladňu ako aj výdavky na nákup PHM s DPH a nikdy u neho nebolo nikým zistené a nijako preukázané tankovanie PHM bez DPH a ani okolnosti tomu nasvedčujúce, pričom žalobca poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 6Sžf/42/2011, 6Sžf/45/2012, 6Sžf/46/2012 zo dňa 22.08.2012).

Ďalej poukázal, že prvostupňový súd sa nevysporiadal dostatočne s argumentáciou žalobcu na ustálenú rozhodovaciu prax Súdneho dvora EÚ.

III.

Žalovaný vo svojom vyjadrení doručenom Krajskému súdu v Košiciach dňa 12.11.2015 uviedol, že námietky uplatnené žalobcom v odvolaní sú obsahovo zhodné so žalobnými dôvodmi žalobcu. K uvedeným námietkam sa žalovaný vyjadril v stanovisku k žalobe č. 1100303/1/62674/2015 zo dňa 10.02.2015, na ktorom trvá.

Žalobca mal v zmysle § 45 a 46 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. k výkonu daňovej kontroly predložiť všetky doklady, nielen časť dokladov, a kedykoľvek počas výkonu kontroly poskytnúť správcovi dane

akékoľvek dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a nie byť vo vzťahu k dokazovaniu pasívny.

Správca dane opakovane žiadal o predloženie chýbajúcich dokladov a žalobca chýbajúce doklady nepredložil. Žalobca nesplnil svoju povinnosť, t.j. nevyužil svoje právo, predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcovi dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcovi dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia, ako aj predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, resp. má právo, v priebehu daňovej kontroly predkladať dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhnúť dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa ukončenia daňovej kontroly. Žalobca disponoval informáciami o svojich dodávateľoch, ktoré v procese dokazovania mohol využiť, on však bol vo vzťahu k dokazovaniu pasívny.

Pokiaľ si žalobca uplatnil nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr, musí byť schopný tieto faktúry predložiť a preukázať, že zdaniiteľné obchody boli reálne uskutočnené. Žalobca predložil evidenciu DPH, ale časť účtovných dokladov týkajúcich sa odpočítania dane za predmetné zdaňovacie obdobie bola (podľa jeho tvrdenia) odcudzená, správca dane vedel napriek tomu daň správne zistiť a nemal dôvod prejsť do procesu určovania dane podľa pomôcok. Aj v procese určenia dane podľa pomôcok platí rovnaký postup pri posúdení splnenia podmienok uvedených v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z., ktoré sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie. Žalovaný posúdením celého rozhodnutia dospel k záveru, že posúdenia skutkového stavu veci a prijaté závery týkajúce sa porušenia citovaných ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. boli vecne správne a sú v súlade tak s príslušnými ustanoveniami citovaného zákona, ako aj Daňového poriadku. Postup správcu dane, ako aj žalovaného, nebol v rozpore s platnými právnymi predpismi, neboli porušené práva žalobcu. Finančné riaditeľstvo SR dospelo k záveru, že námietky žalobcu uvedené v odvolaní sú neopodstatnené a preto sa domáhal, aby odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Košiciach potvrdil ako vecne správny.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a v medziach podaného odvolania (§ 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 212 ods. 1 O.s.p.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 250ja ods. 2 O.s.p., keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 211 ods. 2 O.s.p.).

V správnom súdnictve prejednávajú súdy 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 O.s.p., 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 § 250i ods. 1 O.s.p. pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty právo odpočítat daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. 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 § 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.

Podľa § 70 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, platiteľ je povinný viesť podrobné záznamy podľa jednotlivých zdaňovacích období o dodaných tovaroch a službách a o prijatých tovaroch a službách; osobitne vedie záznamy o dodaní tovarov a služieb do iného členského štátu, o nadobudnutí tovaru z iného členského štátu, o prijatí služieb z iného členského štátu a o dovoze tovaru. V záznamoch sa uvádzajú údaje rozhodujúce pre správne určenie dane. Na účely odpočítania dane vedie platiteľ záznamy v členení na tovary a služby s možnosťou odpočítania dane, bez možnosti odpočítania dane a s možnosťou pomerného odpočítania dane; v záznamoch platiteľ uvedie zdaňovacie obdobie, v ktorom vykonal odpočítanie dane alebo pomerné odpočítanie dane. Platiteľ vedie záznamy aj o platbách prijatých pred dodaním tovarov a služieb a o platbách poskytnutých pred dodaním tovarov a služieb. Člen skupiny je povinný viesť osobitne záznamy o dodaní tovarov a služieb ostatným členom skupiny.

Podľa § 70 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v rozhodujúcom období, záznamy podľa odsekov 1 až sa uchovávajú do konca kalendárneho roka, v ktorom uplynie desať rokov od skončenia roka, ktorého sa týkajú.

Podľa § 24 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní, daňový subjekt preukazuje
a/ skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
b/ skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 45 ods. 1 písm. c/ zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní, daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola, má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia.

Podľa § 35 ods. 1 a ods. 2 veta druhá zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve, účtovná jednotka je povinná zabezpečiť ochranu účtovnej dokumentácie proti strate, odcudzeniu, zničeniu alebo poškodeniu. Účtovná jednotka je tiež povinná zabezpečiť ochranu použitých technických prostriedkov, nosičov informácií a programového vybavenia pred ich zneužitím, poškodením, zničením, neoprávnenými zásahmi do nich, neoprávneným prístupom k nim, stratou alebo odcudzením. Účtovná jednotka je povinná uchovávať účtovnú dokumentáciu počas doby ustanovenej v odseku 3.

Účtovné záznamy sa uchovávajú takto:

- účtovná závierka, výkazy vybraných údajov z účtovných závierok podľa § 17a a 22 a výročná správa počas desiatich rokov nasledujúcich po roku, ktorého sa týkajú,
- účtovné doklady, účtovné knihy, zoznamy účtovných kníh, zoznamy číselných znakov alebo iných symbolov a skratiek použitých v účtovníctve, odpisový plán, inventúrne súpisy, inventarizačné zápisy, účtovný rozvrh počas piatich rokov nasledujúcich po roku, ktorého sa týkajú,
- účtovné záznamy, ktoré sú nositeľmi informácie týkajúcej sa spôsobu vedenia účtovníctva a ktorými

účtovná jednotka dokladuje formu vedenia účtovníctva (§ 31 ods. 2) počas piatich rokov nasledujúcich po roku, v ktorom sa naposledy použili,

d) ostatné účtovné záznamy počas doby určenej v registratúrnom pláne účtovnej jednotky tak, aby neboli porušené ostatné ustanovenia tohto zákona a osobitných predpisov.

Na nakladanie s účtovnou dokumentáciou sa vzťahujú všeobecné predpisy o archívnictve.

Podľa § 492 ods. 2 zákona NR SR č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok), odvolacie konania podľa piatej časti O.s.p. začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

Odvolací súd má z administratívneho spisu preukázané, že Daňový úrad Košice listom zo dňa 21.01.2013 oznámil žalobcovi začatie daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2010 s dátumom začatia tejto kontroly dňa 04.02.2013 o 10:00 hod. Zásielka s oznámením o začatí daňovej kontroly z 21.01.2013 bola žalobcovi uložená na pošte Kráľovský Chlmec dňa 24.01.2013 a žalobca ju prevzal až dňa 04.02.2013.

Dňa 31.01.2013 žalobca telefonicky na Obvodné oddelenie PZ Kráľovský Chlmec oznámil krádež účtovných dokladov z jeho odstaveného osobného motorového vozidla v obci Čierna. O vykonanie daňovej kontroly požiadal správcu dane policajný orgán listom zo dňa 02.01.2013 na základe vykonávania operatívneho preverovania vo veci podozrenia zo spáchania trestného činu - neodvedenia dane a poistného podľa § 277 Trestného zákona, z ktorého bol podozrivý žalobca. O výsledku daňovej kontroly správca dane vyhotovil protokol zo dňa 20.12.2013.

Žalobca si v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie september 2010 uplatnil nadmerný odpočet vo výške 1.247,90 €, pričom za uvedené zdaňovacie obdobie nepodal dodatočné daňové priznanie. Správca dane po kontrole zistil u žalobcu vlastnú daňovú povinnosť vo výške 23.978,40 €, rozdiel dane v sume 25.226,30 €.

Výzvami zo dňa 08.04.2013 a 17.10.2013 bol žalobca vyzvaný na predloženie účtovných dokladov, ako aj iných dokladov preukazujúcich hospodárske operácie a účtovné prípady, konkrétne pokladničné doklady potrebné k výkonu daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2010, ktoré žalobca eviduje v zozname dane z pridanej hodnoty.

Rozhodnutím Daňového úradu Košice zo dňa 29.05.2014 č. 9810401/5/2335795/2014, podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubil správca dane daňovému subjektu - Vojtech Isco EAST - WEST TRANSPORT, Svätušská 34, Kráľovský Chlmec, rozdiel dane v sume 25.226,30 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2010, nepriznal nadmerný odpočet za uvedené zdaňovacie obdobie v sume -1.247,90 € a vyrubil vlastnú daňovú povinnosť na dani z pridanej hodnoty v sume 23.978,40 €. Dňa 20.06.2014 žalobca podal odvolanie, ktoré nemalo podstatné náležitosti a preto bol správcou dane vyzvaný na doplnenie odvolania. Dňa 17.07.2014 žalobca zaslal doplnené odvolanie, o ktorom žalovaný rozhodnutím č. 1100303/1/391934/2014/15264 zo dňa 17.09.2014 rozhodol tak, že toto zamietol a rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu potvrdil.

Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd s prihliadnutím na ustanovenie § 219 ods. 1 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku.

K judikatúre Súdneho dvora EÚ (C-354/03, C-353/03, C-484/03, č. C-80/11 a C 142/11) odvolací súd uvádza, že pokiaľ sa žalobca v daňovom konaní alebo v súdnom prieskumnom konaní odvoláva na niektoré rozsudky Súdneho dvora, je jeho dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav jeho

daňovej transakcie má prvky niektorého z rozsudkov Súdneho dvora, a nielen uvádzať niektoré právne závery v týchto rozsudkoch uvedené. Pokiaľ sú jeho tvrdenia len všeobecné, nemôže na ne súd v správnom súdnictve prihliadať. Navyše v uvedených prípadoch boli počas daňových kontrol riadne predložené faktúry ako aj zmluvy a ďalšie dôkazy podporujúce tvrdenia týchto spoločností, čo je dôležitou a rozhodujúcou odlišnosťou od skutkového stavu v tejto prejednávanej veci.

K námietke žalobcu, že neboli zohľadnené ustanovenia § 3 ods. 6, § 24 ods. 2 a 3 ani § 44 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. odvolací súd uvádza, že správcom dane ako aj žalovaným tieto zohľadnené boli, nakoľko správca dane sa snažil zistiť skutkový stav objektívne s tým, že sa dožadoval potrebných dokumentov na rozhodnutie od žalobcu, ktorého snahou bolo obchádzanie daňovej povinnosti. Správca dane rozhodoval na základe podkladov, ktoré mal k dispozícii a dôkazy vyhodnotil jednotlivo ako aj vo vzájomných súvislostiach, pričom tieto dôkazy boli zistené v rozsahu daňovej kontroly.

V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011 z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane 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“.

Požiadavka zákonov o správe daní a o DPH vychádza z toho, že v týchto prípadoch je možné dôjsť k zneužitelnosti práva, a preto došlo k stanoveniu povinnosti preukázať reálnosť uskutočnených zdaniteľných obchodov a to niekoľkokrát prostredníctvom výziev správcu dane na predloženie dokladov. V danom prípade nebolo síce žalobcovi priame zneužitie práva zo strany finančných orgánov preukázané, avšak môžeme aplikovať nepriame zneužitie práva, keď žalobca nevyvrátil pochybnosti daňových orgánov o reálnosti požadovaných dokladov. Dôvodná pochybnosť, ktorá vedie k aplikácii inštitútu „nepriameho zneužitia práva“ je odcudzenie požadovaných dokladov správcom dane v čase, kedy sa už začala daňová kontrola, pričom daňový subjekt musel vedieť, že tieto dokumenty sú nevyhnutné na správne vypočítanie daňovej povinnosti. O nepriamom zneužití práva svedčí aj fakt, že oznámenie o začatí daňovej kontroly zo dňa 21.01.2013 bolo žalobcovi uložené na pošte Kráľovský Chlmec dňa 24.01.2013 a žalobcom prevzaté až dňa 04.02.2013, pričom žalobca dňa 31.01.2013, to znamená počas úložnej lehoty, oznámil polícii a daňovému úradu krádež daňovým úradom žiadaných dokladov. V tejto situácii správca dane rozhodol, že neprizná právo na odpočítanie dane z chýbajúcich dokladov, pretože žalobca ako daňový subjekt má právo na odpočítanie dane len v prípade predloženia faktúr. Je nutné podotknúť, že z administratívneho spisu a jednotlivých zápisníc o ústnom konaní vyplýva, že žalobca vedel o chýbajúcich dokladoch a počas celého správneho konania nemal záujem o rekonštrukciu deklarovaných údajov podľa podaného daňového priznania za zdaňovacie obdobie január 2010. Chýbajúce doklady vzbudili dôvodné podozrenie, že pochádzajú z fiktívnych obchodov a nie z reálne uskutočnených.

Z podkladov súdneho spisu, ktorého súčasťou bola aj administratívny spis žalovaného vrátane prvostupňového správneho orgánu vyplýva, že žalobca počas daňovej kontroly nepredložil požadované doklady a neposkytol požadované informácie a vysvetlenia, ktoré by preukázali vecnú stránku reálnej existencie dokladov, čím žalobca nesplnil povinnosť úzko spolupracovať so správcom dane a nepreukázal skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočností, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní a na preukázanie ktorých bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania. Je nespornou skutočnosťou, že žalobca nepreukázal vierohodnosť a správnosť povinných evidencií a záznamov ním vedených a svojím konaním (nepredložil požadované dôkazy a nevysvetlil požadované skutočností) neumožnil preveriť všetky skutočností týkajúce sa predmetných zdaniteľných obchodov. Za stavu, že žalobca nepreukázal skutočnú realizáciu zdaniteľných

obchodov tak, ako je uvedené na faktúrach a doklady, ktoré predložil nemali takú výpovednú hodnotu, aby ich bolo možné použiť ako jednoznačný dôkaz o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných obchodov, nepreukázal splnenie podmienok vyplývajúcich z ust. § 49 ods. 1 <. a <. zákona č. 222/2004 Z. z. <. Podľa názoru odvolacieho súdu žalobca jednoznačne neunesol dôkazné bremeno a nevyvrátil tak dôvodné pochybnosti správcu dane o reálnosti deklarovaných zdaniteľných plnení. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti.

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 aplikácii 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 správcou dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, 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.

K nesprávnemu výkladu ustanovení § 49 ods. 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/, § 71 zákona č. 222/2004 Z. z., § 35 zákona č. 431/2002 Z. z. a § 48 zákona č. 563/2009 Z. z., ako aj nedôvodné spájanie § 45 ods. 2 písm. d/ a e/ zákona č. 563/2009 Z. z. s § 49 ods. 2 a 51 zákona č. 222/2004 Z. z. odvolací súd uvádza, že ide o nesprávnu interpretáciu a výklad zo strany žalobcu a nie žalovaného, či krajského súdu, keďže je povinnosťou každého daňovníka viesť svoje záznamy tak, aby zabezpečil ochranu účtovnej dokumentácie proti strate, odcudzeniu, zničeniu alebo poškodeniu.

Účtovníctvo žalobcu malo byť zabezpečené použitím technických prostriedkov a programového vybavenia pred ich zneužitím, poškodením, zničením, neoprávnenými zásahmi do nich, neoprávneným prístupom k nim, stratou alebo odcudzením. Žalobca si túto povinnosť nesplnil, údaje nevedol prostredníctvom iných technických prostriedkov, nemal ich zálohované prostredníctvom počítačových technológií, alebo na USB porte, či záložnom disku a preto je povinný znášať riziko, ktoré na seba preniesol neuložením potrebných informácií na účely daňovej kontroly.

Súd opätovne poukazuje na tú skutočnosť, že žalobca nepreukázal snahu o rekonštrukciu daňových dokladov, nemal záujem ich predložiť. Žalobca sa domnieval, že odcudzením požadovaných dokladov túto povinnosť nemá a správca dane je povinný určiť daň podľa pomôcok. Ak si žalobca nesplnil svoju povinnosť a to aj napriek niekoľkým výzvam zo strany správcu dane a dostatočne veľkému časovému

priestoru, nie je dôvod na prechod do procesu určenia dane podľa pomôcok. 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., keďže v prípade chýbajúcich dokladov je podozrenie, že pochádzajú z fiktívnych obchodov a nie z reálne uskutočnených ako tvrdí daňový subjekt - žalobca a preto správca dane správne vychádzal pri zistení dane z predloženej evidencie DPH a dokladov.

Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení odvolacích námietok žalovaného a účastníka konania, Najvyšší súd Slovenskej republiky s osvojením si argumentácie krajského súdu postupom podľa § 219 ods. 2 O.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku a teda rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/129/2014-39 zo dňa 07.10.2015 potvrdil ako vecne a právne správny.

O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojení s § 250k ods. 1 a § 246c ods. 1 O.s.p., podľa ktorého iba úspešný žalobca má právo na náhradu trov tohto konania, čo však v prejednávanej veci nenastalo, a teda súd právo na náhradu trov konania žalobcovi nepriznal.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok **n i e j e** prípustný.