

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/68/2014
Identifikačné číslo spisu:	7012200593
Dátum vydania rozhodnutia:	30.03.2016
Meno a priezvisko:	JUDr. Jozef Milučký
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:7012200593.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a zo sudcov JUDr. Ivana Rumanu a JUDr. Aleny Adamcovej v právnej veci žalobcu: CARTOON s.r.o., IČO: 43 996 949, Ladmovce č. 4, právne zastúpený: JUDr. Ľuboš Petrovský, advokát, Štúrova 20, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020503/1/419797-486790/2012/4897 zo dňa 16. marca 2012, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/131/2012-95 zo dňa 20. marca 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/131/2012-95 zo dňa 20. marca 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

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020503/1/419797-486790/2012/4897 zo dňa 16.03.2012 a nepriznal mu náhradu trov konania. Predmetným rozhodnutím žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Kráľovský Chlmec č. 738/230/34233/11/Vár zo dňa 22.12.2011, ktorým 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 účinnom ku dňu vydania napadnutých administratívnych rozhodnutí (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) nebol žalobcovi priznaný nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2010 v sume 12.312,- €.

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že realnosť uskutočnených obchodov bolo možné preukazovať

iba zisťovaním pohybu tovaru v reťazci spoločností, v ktorých bol Mikuláš Váreha konateľom. Snahou správcu dane bolo zistiť pôvod tovaru, t.j. kto bol prvotným dodávateľom tovaru, cez ktorú obchodnú spoločnosť v reťazci obchodných spoločností, v ktorých je Mikuláš Váreha konateľom, sa tovar do tohto reťazca dostal, resp. kedy tovar a cez ktorú spoločnosť opustil tento reťazec obchodných spoločností. Postup správcu dane bol tak v súlade so zásadou proporcionality. Cieľom sledovaným štátom bolo zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu žalobcovi zo štátneho rozpočtu, pričom použitie prostriedkov na dosiahnutie tohto účelu bolo potrebné a nevyhnutné, pretože dospieť k uvedenému cieľu bolo možné len súbežným výkonom kontrol v reťazci obchodných spoločností personálne prepojených osobou Mikuláša Várehu a nie samostatnými izolovanými daňovými kontrolami v jednotlivých obchodných spoločnostiach. Mikuláš Váreha ako konateľ žalobcu a konateľ ďalších obchodných spoločností si musel byť vedomý toho, že pri uplatňovaní nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) môže byť dôvodnosť uplatnených nárokov predmetom daňových kontrol u príslušného správcu dane, ktorý realizuje pri týchto daňových kontrolách svoje zákonné oprávnenia. Krajský súd dospel k právnomu záveru, že žalobca v konaní nepreukázal splnenie zákonných podmienok pre odpočítanie DPH v zdaňovacom období september 2010 v sume 12.312,- €. Uskutočnený nákup tokajského vína samorodného suchého od dodávateľa žalobca preukazoval iba dodávateľskou faktúrou a pokladničnými dokladmi, pričom všetky doklady vystavoval Mikuláš Váreha, ktorý bol konateľom žalobcu a dodávateľa. Krajský súd sa stotožnil so závermi správcu dane a žalovaného, že posudzovanie plnenia transakcií týkajúcich sa komodity uvedenej na spornej faktúre nesledovali skutočný obchodný účel a boli len nástrojom na získanie daňovej výhody - finančných prostriedkov zo štátneho rozpočtu.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby odvolací súd rozsudok súdu prvého stupňa zmenil a napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil náhradu trovy konania. V dôvodoch uviedol, že správcovi dane, ako aj žalovanému je z iných daňových kontrol známa skutočnosť, že spoločnosti personálne prepojené s p. Mikulášom Várehom vo veľkom rozsahu dlhé obdobie podnikali v oblasti pestovania hrozna a následnej výroby a obchodovania s hroznom. Podľa žalobcu je preto šikanózne konanie zo strany štátnych orgánov, keď na jednej strane obchodovanie v „reťazci“ personálne prepojených spoločností považujú za jeden z dôkazov fiktívnosti obchodov, no na druhej strane reálne preukázateľné pestovanie hrozna a výrobu vína personálne spojenými spoločnosťami so žalobcom nepovažujú za dôkaz obchodovania s reálnym tovarom. Naviac súd nekonštatoval fiktívnosť tovaru - vína, iba uviedol, že spoločnosti p. Mikuláša Várehu obchodovali s tovarom vo fiktívnom množstve a cene. Závery správcu dane ohľadne neexistencie odberov elektriny, plynu a iných médií v sídle žalobcu považuje žalobca za právne irelevantné, nakoľko adresa sídla spoločnosti má len evidenčný a administratívny charakter a neznamena, že žalobca musel na adrese sídla spoločnosti skladovať nakúpený tovar. Fiktívnosť obchodu správcu dane nemôže odôvodniť ani nepredložením iných dokladov (okrem faktúr a dodacích listov), napr. ktoré by preukazovali reálné náklady. Správca dane ani krajský súd nevzali do úvahy žiadnu inú možnú alternatívu vo vzťahu k uvedeným obchodom a to najmä fakt, že platná právna úprava nevyžaduje preukázanie reálnosti uskutočnenia obchodov a pre uplatnenie práva platiteľa na odpočítanie DPH preukazovanie skutočností a predkladanie dôkazov vyžadovaných správcou dane. Podľa názoru žalobcu sú dôkazy, ktoré predkladá účelovo neakceptované a neodôvodnene spochybňované napr. aj tým, že ide o obchody medzi personálne prepojenými spoločnosťami. Za nepreukázané závery považuje žalobca aj súdom konštatovanú skutočnosť, že obchody Mikuláša Várehu (a aj žalobcu) sú po posúdení a zohľadnení celej štruktúry vzťahov iba fiktívnou ekonomickou činnosťou bez reálneho podkladu. Žalobca, ako aj iné spoločnosti spojené s Mikulášom Várehom v stovkách daňových kontrol poukazovali na to, že mali dostatočné personálne kapacity, množstvo motorových vozidiel, množstvo nehnuteľného majetku, množstvo zvierat, iného hnutel'ného majetku, ako aj tovarových zásob. Preto žalobca považuje konštatovanie krajského súdu, že spoločnosti spojené s Mikulášom Várehom nemali reálny podklad - možnosti vykonávať skutočnú podnikateľskú činnosť za účelové a ničím nepodložené. Žalobca, ako aj iné personálne spojené subjekty opakovane poukazovali na náklady spojené s úhradou daní z nehnuteľností,

daní z motorových vozidiel, úhrady za plyn, vodu, elektrinu, naftu, mobilným telefónnym operátorom atď. Prvostupňový súd skonštatoval, že realizácia práva na odpočet dane podľa § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v rozhodnom období (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“) nastupuje až v prípade, ak sú splnené zákonné podmienky podľa § 49 zákona č. 222/2004 Z.z. a žalobca neunesol dôkazné bremeno ako daňový subjekt, aby preukázal reálne splnenie deklarovaných faktúr, deklarované množstvo dodaných výrobkov zo sporných faktúr pre účely odpočtu DPH. Súd však v súvislosti s touto námietkou neuviedol, na základe akých skutočností dospel k záveru, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a nesplnil zákonné podmienky uvedené v § 49 zákona č. 222/2004 Z.z., preto aj na základe tejto skutočnosti má žalobca za to, že prvostupňový súd svoje rozhodnutie riadne neodôvodnil.

Žalobca poukázal tiež na tú skutočnosť, že prvostupňový súd sa nevysporiadal s otázkou režijných nákladov a iných nákladov, na ktoré v žalobe poukázal žalobca. Tieto podnikateľské subjekty v podstate fungovali vo forme blízkej holdingu, ktorý spája výhody veľkých podnikov s výhodami podnikov menších jednotiek holdingu. Skutočnosť, že daňový subjekt neúčtuje o režijných nákladoch neznamena automaticky, že by tento daňový subjekt žiadnu činnosť reálne nevykonával a nemal vytvorené reálne podmienky na uskutočňovanie zdaniteľných obchodov. Keďže p. Mikuláš Váreha riadil ako štatutárny zástupca niekoľko spoločností, nebolo v tomto prípade účelné, aby každá z týchto spoločností bola osobitne odberateľom telekomunikačných služieb, energie, vody, plynu a prípadne ďalších služieb, ktoré obvykle využívajú podnikateľské subjekty pri svojej podnikateľskej činnosti. Žalobca tiež uviedol, že žalovanému je známa aj skutočnosť z priebehu výkonu daňovej kontroly u žalobcu a daňových subjektov personálne prepojených so žalobcom, že žalobca využíval na realizáciu svojej podnikateľskej činnosti personálne kapacity obchodnej spoločnosti JOMADO s.r.o. a na prekládku objemnejšieho tovaru využíval služby obchodnej spoločnosti NAFT - SM Gastro Slovakia s.r.o., ktorá vlastnila stroj MANITOU a obdobne to fungovalo aj u ostatných spoločností personálne prepojených so žalobcom, no tento fakt žalovaný úmyselne opomenul a nevysporiadal sa s ním ani krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia. Prvostupňový súd sa v odôvodnení svojho rozhodnutia žiadnym spôsobom nevysporiadal ani s námietkou žalobcu, že zo strany žalovaného išlo o neodôvodnené a nepreskúmateľné rozhodnutie. V tejto súvislosti žalobca poukázal aj na rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 7S/13934/2010 zo dňa 12.01.2011, kde išlo o skutkovo totožnú vec.

Žalobca tiež poukázal na rozhodnutie Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 6S/16246/2010, keď sa žalobou domáhal ochrany pred nezákonným zásahom orgánu verejnej správy. Krajský súd žalobe vyhovel a správcovi dane bolo zakázané pokračovať v začatej daňovej kontrole. Napriek tomu správca dane pokračoval v daňovej kontrole u žalobcu, hoci jej ďalší postup bol na základe rozsudku zakázaný. Začať daňovú kontrolu a poveriť jej vykonaním zamestnancov daňového úradu môže daňový úrad urobiť len na základe zákona a v medziach zákona, ktorým je zákon č. 511/1992 Zb., ktorý jednoznačne hovorí, ktorý daňový úrad je miestne príslušný na vykonanie tej ktorej daňovej kontroly u konkrétného subjektu. Vykonávaním daňovej kontroly v súlade s právnymi predpismi sa rozumie aj vykonávanie kontroly miestne príslušným daňovým úradom a jedine takéto vykonávanie kontroly neznamena nezákonný zásah do práv a právom chránených záujmov kontrolovaného subjektu. Podľa názoru žalobcu ostávajú tieto argumenty v platnosti, aj napriek tomu, že prvostupňový súd poukazuje na zmenu rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu SR.

Na záver žalobca poukázal na svoju dôkaznú tieseň, keď jeho doklady, spolu s dokladmi spoločností personálne spojenými s p. Mikulášom Várehom boli zaistené orgánmi činnými v trestnom konaní a do dňa podania odvolania neboli vrátené. Táto skutočnosť je súdu známa z množstva ďalších súdnych konaní. Súdu je taktiež známa skutočnosť, že sa následne zistilo, že množstvo dokladov, ktoré boli zaistené chýba, čo potvrdzujú aj príslušné policajné zložky a čo nemôže byť kladené za vinu žalobcovi. Preto je podľa žalobcu konštatovanie súdu, že žalobca mal možnosť nahliadať do zaistených dôkazov iba právom, ktoré v skutočnosti v danom prípade bolo bez významu a možnosti ho riadne využiť.

III.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolaním napadnutý rozsudok Krajského súdu v Košiciach ako vecne správny potvrdil. Uviedol, že neuznanie uplatneného odpočítania dane na základe sporných faktúr od dodávateľov nebolo spochybnené len personálnym prepojením spoločností, ale dôvodom bolo nesplnenie dôkaznej povinnosti zo strany žalobcu. Žalobca si musí byť vedomý toho, že jeho povinnosťou bolo preukázať splnenie hmotnoprávných podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie DPH upravených v § 49 zákona č. 222/2004 Z.z. Táto jeho povinnosť vyplýva z ustanovení § 29 ods. 8 a § 15 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. Ak daňový subjekt neunesie v tomto zmysle dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení nároku na odpočítanie dane. Správca dane nepožadoval od žalobcu predloženie dôkazov nad rámec právnej úpravy a neznemožnil žalobcovi preukázanie reálnych obchodov a splnenie si daňovej povinnosti. Obsahom výziev správcu dane bola požiadavka o písomné vysvetlenie k uskutočneniu deklarovaných obchodov v zmysle sporných faktúr a predloženie dôkazných prostriedkov potvrdzujúcich realitu týchto obchodov. Išlo o konkrétne skutočnosti, ktoré mali preukázať pravdivosť a vierohodnosť údajov uvedených na sporných faktúrach (pôvod, dodanie, skladovanie, preprava a manipulácia s obchodovanými komoditami). Správca dane nie je povinný bezvýhradne akceptovať skutočnosti uvádzané v predložených účtovných a iných dokladoch a v prípade pochybností o ich pravdivosti, či správnosti je povinnosťou žalobcu reagovať na výzvy správcu dane a predložiť požadované doklady preukazujúce splnenie podmienok na uplatnenie nároku na odpočítanie DPH. Žalobca v tomto prípade napriek opakovaným výzvam nepredložil žiadny relevantný dôkaz o tom, že deklarované plnenie bolo aj reálne uskutočnené. Správca dane po zhodnotení dôkazných prostriedkov predložených v rámci daňovej kontroly žalobcom, ako aj zabezpečených v súčinnosti s tretími osobami dospel k záveru, že v uvedenom prípade nejde o ekonomickú činnosť reálne vykonávanú podnikateľskými subjektmi. Zistenia z vykonaných kontrol u spoločností personálne prepojených preukazujú, že reálne uskutočnenie predaja a nákupu obchodovaných komodít nebolo preukázané žiadnymi dôkazmi, ktoré by preukazovali existenciu režijných nákladov, prepravných nákladov, nákladov na výkon práce vlastnými prípadne cudzími zamestnancami, vlastníctvo motorových vozidiel, nehnuteľností, nebol vykázaný hmotný investičný majetok, ktoré skutočnosti poukazujú na to, že nebol vytvorený ani minimálny predpoklad ekonomickej činnosti. Tieto skutočnosti potvrdzujú fiktivnosť uskutočňovaných obchodov.

Výsledky kontrol vykonaných v personálne a ekonomicky prepojených spoločnostiach osobou Mikuláša Várehu, spochybnili uplatnené právo týchto spoločností na vrátenie nadmerných odpočtov zo štátneho rozpočtu. Správca dane, ako aj žalovaný poukázali na „históriu“ daňového subjektu v súvislosti s vykazovaním nadmerných odpočtov a nevykazovania vlastnej daňovej povinnosti na DPH v daňových priznaniach za dlhšie časové obdobie, z dôvodu posúdenia vykonaných obchodných transakcií z hľadiska, či išlo v tomto prípade o podnikateľskú činnosť v zmysle § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka, alebo či neboli uskutočnené výlučne pre získanie daňovej výhody. Aktivita žalobcu, ako aj jeho dodávateľov nesmerovali k dosiahnutiu zisku, ale k umelému vytvoreniu podmienok pre čerpanie daňovej výhody (nadmerného odpočtu). Počas celej doby obchodovania s jednotlivými komoditami nebolo preukázané, že tieto boli spotrebované konečným spotrebiteľom, ktorý by odviezol daň na výstupe aj do štátneho rozpočtu. Poskytnutie daňovej výhody pri takejto forme obchodovania je v rozpore s cieľom sledovaným šiestou smernicou prevzatou do jednotlivých ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk <., rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

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 (§ 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.).

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

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 (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.).

Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri preveze alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

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.

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.

Z obsahu administratívneho a súdneho spisu odvolací súd zistil skutkový stav tak, ako je podrobne popísaný v rozsudku krajského súdu, preto skutočnosti účastníkom známe nebude nadbytočne opakovať, s jeho odôvodnením, ktoré považuje za úplné, vyčerpávajúce a dostatočne výstižné sa stotožňuje v celom rozsahu, a len na doplnenie a zdôraznenie správnosti dodáva:

V prejednávanej veci žalovaný napadnutým rozhodnutím potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Kráľovský Chlmec č. 738/230/34233/11/Vár zo dňa 22.12.2011, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. nebol priznaný nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie september 2010 v sume 12.312,- €. Dodatočný platobný výmer bol vydaný na základe výsledkov daňovej kontroly,

ktorou bola preverovaná oprávnenosť nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie september 2010. O výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený protokol č. I/332/119144/2011/FekI zo dňa 14.11.2011. Protokol bol s daňovým subjektom prerokovaný a doručený dňa 20.12.2011.

Vo vzťahu k preukázaniu uskutočnenia dodania tovaru predstavujúceho zdaniteľné plnenie, najvyšší súd poukazuje na to, že podmienky uvedené v § 49 a nasl. (odpočítanie dane) 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 zákon to neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužiteľnosť, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil.

Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný sám preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené.

Na základe obsahu administratívneho spisu má najvyšší súd za to, že daňové orgány v prejednávanej veci postupovali v súlade so zásadou, že pri preukazovaní nároku na odpočítanie dane je dôkazná povinnosť daňového subjektu prísnejšia než u iných daní a dospeli k záveru, že daňový subjekt (v konaní na súde v postavení žalobcu) neunesol dôkazné bremeno svojich tvrdení, a nebolo možné súhlasiť ani s jeho opakovanými odvolacími námietkami, keď neuviedol žiadne také skutočnosti, s ktorými by sa daňové orgány relevantne nevysporiadali.

Záver, ktorý bol zo zistených skutkových okolností v daňovom konaní ustálený zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z.z. V predmetných prípadoch žalobcovi právo na odpočítanie dane (§ 49 ods. 1, § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z.) nevzniklo. Najvyšší súd tu poukazuje tiež na Šiestu Smernicu Rady, 77/388/EEC zo 17. mája 1977, ktorá zakladá spoločný systém DPH a podľa ktorej právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej obchodov deklarovaných predloženými faktúrami. Inak je namieste skonštatovať, že daňový subjekt si odpočet DPH uplatnil neoprávnene, pretože dochádzalo iba k vyhotovovaniu faktúr bez toho, aby skutočne došlo aj k reálnemu uskutočneniu zdaniteľných obchodov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k právnomu záveru, že žalobca nepreukázal, že skutočne (reálne) došlo k dodaniu tovaru od dodávateľa BARAVIN, s.r.o. (faktúra č. 130910/B zo dňa 13.09.2010) za nákup 12 000 litrov tokajského vína samorodného suchého.

Najvyšší súd považuje za potrebné zdôrazniť, že nie správca dane, resp. súd v správnom súdnictve, musia preukazovať neexistenciu dôvodu pre neuznanie nároku daňového subjektu na nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty, ale daňový subjekt musí spoľahlivo preukázať svoje tvrdenia o uskutočnení dodania tovaru a služieb, aby bol jeho nárok uznaný ako oprávnený.

Najvyšší súd poukazuje na § 250i ods. 1 O.s.p., v zmysle ktorého pri preskúmvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia, pričom súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia. Z toho vyplýva, že súdy v správnom súdnictve v zásade dokazovanie nevykonávajú, len posudzujú, či dokazovanie vykonané v správnom konaní zodpovedá požiadavkám na zákonnosť správneho konania, či nedošlo k porušeniu procesných práv účastníka správneho konania, resp. až k zneužitiu právomoci zverenej zákonom správnomu orgánu.

Ako už bolo naznačené vyššie, aj najvyšší súd dospel k záveru, že žalovaný, ako aj správca dane postupovali pri zisťovaní oprávnenosti žalobcom uplatneného nadmerného odpočtu v súlade s § 29 zákona č. 511/1992 Zb. dbajúc, aby skutočnosti rozhodujúce pre posúdenie oprávnenosti nadmerného odpočtu boli zistené čo najúplnejšie, pričom vykonali zistenia aj nad rámec návrhov žalobcu. Majetkové a personálne prepojenie spoločností zapojených do obchodu, v rámci ktorého mali byť uskutočnené

dodania tovaru v zmysle vyššie uvedených faktúr ani daňové orgány a ani krajský súd nevyužili ako zásadné, pre spochybnenie žalobcovho tvrdenia o uskutočnení dodania tovaru.

Aj v smere vyhodnotenia sporných zistení ohľadom reálnej prevádzky do obchodu zapojených spoločností majetkovo a personálne prepojených s osobou p. Várehu postupovali daňové orgány v súlade so zákonom, jednotlivé zistenia neposudzovali mimo ich kontext, svoje zisťovanie neobmedzili len na skonštatovanie neexistencie jedného typu dokladov (účtovanie o prevádzkových nákladoch), ale toto dopĺňali preverujúc tak vysvetlenia a tvrdenia žalobcu, ktoré naopak on sám nevedel preukázať.

Ak aj žalobca namieta nepreukázanie opaku jeho tvrdení, najvyšší súd zdôrazňuje, že v správnom konaní i v konaní pred súdom sú to v prvom rade pozitívne tvrdenia, ktoré sú predmetom dokazovania, pričom subjektom povinným predkladať dôkazy alebo ich návrhy je v prvom rade subjekt, ktorí existenciu práva alebo povinnosti, resp. existenciu skutku, tvrdí. Teda, v prejednávanej veci nebolo úlohou daňových orgánov preukázať neuskutočnenie zdaniteľného plnenia, a teda to, že žalobcovi nevznikol nárok na nadmerný odpočet, ale predmetom dokazovania bolo to, či k takémuto plneniu došlo, pričom nositeľom povinnosti tvrdiť, navrhnúť a predložiť dôkazy o reálnom dodaní tovaru podľa predložených faktúr je v prvom rade žalobca sám.

Pokiaľ žalobca nebol schopný predložiť dôkazy na preukázanie toho, že ním tvrdené skutočnosti sú dané, resp. existujú, nemožno túto absenciu dôkazu nahradiť dôkazom opaku, t.j., že ani daňové orgány nepreukázali, že neboli splnené podmienky pre priznanie nadmerného odpočtu v prospech žalobcu.

Najvyšší súd je toho názoru, že pokiaľ daňový subjekt v daňovom konaní nepreukáže ním tvrdené skutočnosti, nemožno z toho vyvodiť, že rozhodnutie bolo vydané na základe neúplných skutkových zistení. Pokiaľ v daňovom konaní správca dane po preverení daňovým subjektom tvrdených údajov zistí, že tento nie je schopný predloženými dokladmi doložiť oprávnenosť uplatneného nároku na nadmerný odpočet DPH, potom treba mať za to, že z hľadiska § 49 a nasl. zákona č. 222/2004 Z.z. oprávnenosť uplatneného nároku nepreukázal. Dôvody nepreukázania tvrdení daňovým subjektom, sú pre právne posúdenie veci irelevantné.

Z rozsudku krajského súdu je zrejmé, že krajský súd pri formulovaní svojich záverov vychádzal jednak z obsahu vlastného spisu, t.j. najmä z podaní a tvrdení oboch účastníkov tunajšieho konania pred súdom, a z obsahu administratívneho spisu ako zdroja informácií o postupe správcu dane a žalovaného v konaní, ktoré predchádzalo vydaniu napadnutého rozhodnutia. Informácie obsiahnuté v administratívnom spise konfrontoval s námietkami a tvrdeniami uplatnenými v konaní pred súdom, v prvom rade v žalobe žalobcu.

Nie je povinnosťou súdu reagovať na všetky námietky žalobcu, ale len na tie, ktorých obsah je spôsobilý spochybníť zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Postačí, pokiaľ je z kontextu odôvodnenia rozhodnutia zrejmé, prečo tieto nepovažovali za relevantné. Rovnako tak nie je súd povinný vysvetľovať aplikáciu právnych názorov vyslovených všeobecným súdom alebo ústavným súdom, resp. Súdnym dvorom Európskej únie, resp. ich neaplikáciu „v rozpore“ s právnym názorom účastníka konania.

Vzhľadom na uvedené má najvyšší súd za to, že krajský súd riadne a v súlade so zákonom posúdil zákonnosť napadnutého rozhodnutia a konania, ktoré mu predchádzalo, neopomenul dôležité námietky žalobcu a jeho rozsudok je vo výroku vecne správny. Preto najvyšší súd rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. a § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky o náhrade trov odvolacieho konania rozhodol podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p., nakoľko žalobca v odvolacom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprislúcha.

V senáte rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zák. 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.