

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	6Sžf/46/2013
Identifikačné číslo spisu:	1012200136
Dátum vydania rozhodnutia:	18.07.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Jozef Hargaš
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:1012200136.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Hargaša a členiek senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a JUDr. Aleny Adamovej, v právnej veci žalobcu: Z. O. GROUP, s.r.o., IČO : 44 063 822, so sídlom Švabinského 13, Bratislava, zastúpeného JUDr. Miroslavom Belicom, advokátom so sídlom v Nitre, Štefánikova trieda 79, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (predtým Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky) so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/222/19661-123174/2011/993415-r z 30. novembra 2011, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S 35/2012-27 z 13. februára 2013, jednohlasne, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k 2S 35/2012-27 z 13. februára 2013, 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 Bratislave podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej v texte rozhodnutia len „O.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky - právneho predchodcu žalovaného, č.: I/222/19661-123174/2011/993415-r zo dňa 30. novembra 2011, ktorým potvrdil dodatočný platobný výmer č. 604/230/144107/11/Mich zo dňa 5. septembra 2011, ktorým Daňový úrad Bratislava V. vyrubil žalobcovi podľa ust. § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní“) rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2010 v sume 31 973,98 €.

Krajský súd zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu posudzoval v intenciách ustanovení § 2 v spojení s § 15, s § 29 ods. 2,4,8 zákona č. 511/1992 Zb. a súčasne v intenciách § 49

ods. 1, 2 písm. a/ a s § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v platnom znení (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z.“ alebo „zákon o DPH“). Krajský súd napadnuté rozhodnutie žalovaného súčasne posudzoval v intenciách právnej úpravy ustanovenej v Smernici Rady č. 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a vo svetle judikatúry Súdneho dvora EÚ s poukazom na konkrétne rozhodnutia Súdneho dvora.

Krajský súd z obsahu administratívneho spisu správnych orgánov zistil, že žalovaný rozhodnutím č. I/222/19661-123174/2011/993415-r zo dňa 30. novembra 2011 podľa § 48 ods. 5 zákona o správe daní potvrdil odvolaním žalobcu napadnuté rozhodnutie správcu dane č. 604/230/144107/11/Mich zo dňa 5. septembra 2011, ktorým správca dane - Daňový úrad Bratislava V., vyrubil žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b/, bod 1 zákona o správe daní rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2010 vo výške 31 973,98 €. Správca dane vykonal u žalobcu za zdaňovacie obdobie jún 2010 daňovú kontrolu, v priebehu ktorej správca dane zistil že platiteľ dane - žalobca, za zdaňovacie obdobie jún 2010 podal daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty, v ktorom deklaruje v riadku 21 odpočítanie dane za prijaté zdaniteľné obchody v celkovej sume 31 973, 98 €. Žalobca v priebehu výkonu daňovej kontroly nepredložil žiadne doklady, a preto ho správca dane vyzval na predloženie dokladov za zdaňovacie obdobia január, február, apríl až december 2010. Žalobca napriek výzve, doručenej mu dňa 12. júla 2011, správcovi dane požadované doklady na výkon kontroly nepredložil a ani neoznámil dôvody ich nepredloženia, požadované doklady nezabezpečil ani prostredníctvom svojho právneho zástupcu a na výzvu správcu dane vôbec nereagoval. Správca dane v procese dokazovania podľa § 32 ods. 1 zákona o správe daní listom č. 604/321/42690/2011/Cib zo dňa 5. apríla 2011 požiadal Prezídium PZ, ÚBOK, oddelenie finančnej polície (ďalej len „OČTK“), ktoré v rámci svojej činnosti zaistilo doklady súvisiace s podnikateľskou činnosťou daňového subjektu - žalobcu, o zaslanie zaistených dokladov za zdaňovacie obdobie január, február, apríl až december 2010. Na základe listu OČTK správca dane zistil, že za spoločnosť Z. O. GROUP, s.r.o. - žalobcu, sa medzi zaistenými dokladmi doklady k prijatým zdaniteľným obchodom deklarovaným v podanom daňovom priznaní za predmetné zdaňovacie obdobie nenachádzajú. Z dôvodu, že žalobca v priebehu výkonu daňovej kontroly nepreukázal oprávnenosť uplatneného práva na odpočítanie dane správca dane v rámci daňovej kontroly pri hodnotení dôkazov využil doklady a písomnosti zo spisu daňového subjektu a najmä výpovede svedkov, ktoré boli získané v rámci procesu dokazovania v priebehu výkonu daňových kontrol u daňového subjektu AUTODOPRAVA Marián Zorko, s.r.o. Správca dane v súvislosti s prijatými zdaniteľnými obchodmi deklarovanými v podanom daňovom priznaní vychádzal zo skutočností, ktoré boli zistené v rámci procesu dokazovania z výpovedí svedkov a sú zdokumentované:

- v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 604/321/37488/2011/Cib zo dňa 24. marca 2011, spísanej z výsluchu svedka E., ktorý poprel uskutočnenie zdaniteľných obchodov,
- v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 604/321/41108/2011/Cib zo dňa 31. marca 2011, spísanej z výsluchu svedka E., ktorý poprel uskutočnenie zdaniteľných obchodov,
- v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 615/320/19004/2011/Kriz zo dňa 6. mája 2011, spísanej s Y., ktorý poprel uskutočnenie zdaniteľných obchodov,
- v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 609/320/12756/2011/Raš zo dňa 30. marca 2011, spísanej Daňovým úradom Senec, s konateľkou spoločnosti MZ-REAL, s.r.o. C., ktorá poprela uskutočnenie zdaniteľných obchodov,
- v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 609/320/12757/2011/Raš zo dňa 30. marca 2011 spísanej Daňovým úradom Senec s konateľkou spoločnosti MZ-REAL, s.r.o. C., ktorá poprela uskutočnenie zdaniteľných obchodov,
- v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 827/320/14685/2011/Hus zo dňa 22. marca 2011 spísanej Daňovým úradom Nitra II. s konateľom spoločnosti PENTON, s.r.o., O., ktorý poprel uskutočnenie zdaniteľných obchodov,
- v zápisnici o ústnom pojednávaní z výsluchu svedka č. 604/321/48824/2011/Cib zo dňa 14. apríla 2011 s M., splnomocnenou zástupkyňou spoločnosti Autodoprava Marián Zorko, s.r.o.,
- v zápisnici o ústnom pojednávaní o výsluchu svedka č. 604/321/48825/2011/Cib zo dňa 14. apríla 2011 s G., ktorá vypovedala u správcu dane ako bývalá splnomocnená zástupkyňa spoločnosti Z. O. GROUP, s.r.o.,
- z písomnej svedeckej výpovede Q., evidovanej pod číslom 321/10175/2011 zo dňa 15. apríla 2011, ktorá poprela uskutočnenie zdaniteľných obchodov.

Zo svedeckých výpovedí konateľov spoločností, ktoré mali spolupracovať so spoločnosťami p. M. a p. M. správca dane vyhodnotil získané dôkazy v tom smere, že zdaniteľné obchody, z ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane sa neuskutočnili, k dodaniu tovaru neprišlo, pretože v daných obchodných transakciách išlo len o fakturovanie zdaniteľných obchodov bez reálneho dodania. Správca dane pri hodnotení dôkazov vzal do úvahy okrem vyššie uvedených svedeckých výpovedí aj informácie z kontrolných zistení z daňových kontrol za ostatné obdobia roka 2010 a z dožiadaní iných daňových úradov, ktoré sa týkali obchodných transakcií medzi spoločnosťami AUTODOPRAVA Marián Zorko, s.r.o., SCE trade, s.r.o., A.M.K. Trans s.r.o., MZ - REAL, spol. s r.o., Z. O. GROUP, s.r.o., FENOX, s.r.o., Mária Zorková AUTODOPRAVA, s.r.o., a ďalších spoločnosti (zapojených v reťazových obchodných transakciách), ktoré sú uvedené v protokole o daňovej kontrole, ako aj v odôvodnení dodatočného platobného výmeru.

Na základe skutkových zistení správca dane žalobcom uplatnené právo na odpočítanie dane neuznal. Proti uvedenému rozhodnutiu správcu dane sa odvolal žalobca, ktorý v odvolaní uviedol zhodné tvrdenia ako v žalobe. V doplnenom odvolaní žalobca namietal, že dňa 17. marca 2011 bol vzatý do väzby a na základe toho sa k dokladom za jún 2010 nevie vyjadriť, pretože nemal možnosť byť osobne pri ich preberaní OČTK. Súčasne uviedol, že nevie, kde sa doklady spoločnosti nachádzajú a ani nevie, aké doklady boli OČTK zaistené, ako aj že dňa 25. augusta 2011 mu bolo umožnené nahliadnuť do dokladov, čo odmietol z dôvodu, že si je istý, že všetky doklady a faktúry daňové orgány nemajú. Žalovaný preskúmaným rozhodnutím dodatočný platobný výmer správcu dane zo dňa 5. septembra 2011 potvrdil.

Podľa názoru krajského súdu sa správne orgány vecou dôkladne zaoberali, pričom najmä správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie a nie je možné tvrdiť, že vedenie daňového konania a spôsob vykonávania dokazovania boli v rozpore so zásadou spravodlivého procesu. Konštatoval, že správne rozhodnutia obsahujú dostatok relevantných dôvodov, a preto ich nemožno považovať za nepreskúmateľné. Mal zato, že postupom správnych orgánov taktiež nebola odňatá žalobcovi ako účastníkovi daňového konania možnosť konať pred týmito orgánmi, pričom správca dane hodnotil dôkazy podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy vo vzájomnej súvislosti a pritom prihliadol na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, z ktorých dôvodov správca dane v priebehu výkonu daňovej kontroly postupoval v súlade so všeobecne záväznými predpismi v zmysle § 2 ods. 1 zákona o správe daní.

S poukazom na právnu úpravu, ktorú citoval, ustanovenú v § 29 ods. 2, 8 zákona č. 511/1992 Zb. a v § 49 ods. 1, 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. krajský súd konštatoval, že správca dane dodržal zásadu ekonomického dosahu právneho úkonu na daň, t.j. hodnotil právne úkony podľa skutočného obsahu, keď konštatoval, že skutočným obsahom v daných obchodných prípadoch bolo iba profitovať na odpočítaní dane z pridanej hodnoty za zdaniteľné obchody, ktoré boli daňovým subjektom deklarované ako na nákup od tuzemských dodávateľov (pri ktorých sa reálnosť dodania nepotvrdila), s cieľom získať daňovú výhodu, čo je v rozpore so zákonom.

Tvrdenie žalobcu, že správca dane nekonkretizoval doklady, ktoré žiadal ku konkrétnym daňovým priznaniam predložiť, podľa názoru krajského súdu je v rozpore so skutkovým stavom, pretože je evidentné, že doklady, ktoré požadoval správca dane na výkon daňovej kontroly boli konkretizované v oznámení o výkone daňovej kontroly zo dňa 31. marca 2011 a následne aj vo výzve na predloženie dokladov zo dňa 24. júna 2011, ktorá bola doručená konateľovi spoločnosti M. do Ústavu na výkon väzby v Leopoldove, ako aj na adresu sídla spoločnosti. Správca dane listom zo dňa 2. júna 2011 informoval žalobcu o vykonaných úkonoch, ktoré súviseli s výkonom daňových kontrol za sledované zdaňovacie obdobia, pričom predmetné oznámenie tiež bolo doručené žalobcovi - konateľovi žalobcu, do Ústavu na výkon väzby v Leopoldove, ako aj na adresu sídla spoločnosti.

Krajský súd nepovažoval za dôvodné tvrdenie žalobcu, že výpovede svedkov si odporujú a že tieto osoby všeobecne a nekonkrétne prehlasujú, že mali konať iba fiktívne obchody, pretože zo spisu vyplýva, že svedkovia boli v daňovom konaní vypočutí veľmi detailne a ich odpovede boli konkrétne a vyčerpávajúce. Podľa názoru krajského súdu v rámci daňových konaní, ktoré vykonal miestne príslušní správcovia dane u spoločností, ktoré mali byť dodávateľmi fakturovaných zdaniteľných obchodov, nebolo preukázané reálne dodanie zdaniteľných obchodov.

Krajský súd považoval za účelové tvrdenia žalobcu, že nemôže predložiť doklady, pretože boli zaistené, pričom v žalobe tvrdil, že OČTK nezaistili všetky potrebné doklady. Konštatoval, že ak žalobca mal

vedomosť o tom, kde sa všetky doklady spoločnosti nachádzali, či nachádzajú mal možnosť tieto doklady zabezpečiť a predložiť ich správcovi dane aj prostredníctvom svojho právneho zástupcu resp. treťou osobou, čo v danom prípade neurobil. Neprihliadol ani na tvrdenia žalobcu, že správca dane len prevzal bez akejkoľvek verifikácie tvrdenia z inej daňovej kontroly iného daňového subjektu, majú za to, že správca dane v danom prípade postupoval v súlade s § 29 ods. 4 zákona o správe daní. K tvrdeniu žalobcu, že mu bolo odňaté právo vyplývajúce z § 15 ods. 5 zákona o správe daní, krajský súd uviedol, že správca dane v rámci výkonu daňovej kontroly konal v súčinnosti OČTK, dôkazom čoho je list správcu dane zo dňa 5. apríla 2011 a odpoveď č. ČVS: PPZ-327/BOK-ZA-2010, ktorej prílohu tvorili dodávateľské a odberateľské faktúry za zdaňovacie obdobie január, február, máj, jún, júl, október, november, december 2010 a január a február 2011.

Za nedôvodné krajský súd považoval aj tvrdenie žalobcu, že rozhodnutie správcu dane je zmätočné a nepreskúmateľné, pretože správca dane v procese dokazovania hľadal vierohodné dôkazy aj v prospech žalobcu, ktoré by preukazovali oprávnenosť nároku na odpočítanie dane za kontrolované zdaňovacie obdobie a to aj tým, že požiadal OČTK o zabezpečenie zadržaných dokladov a zároveň vypočul svedkov, ktorí boli so žalobcom obchodne, ale aj personálne prepojení. Za nedôvodnú taktiež považoval námietku žalobcu, ktorou namietal, že jeho žiadosti o prerušenie daňovej kontroly nebolo vyhovené.

Krajský súd poukázal na to, že konateľ spoločnosti M. i napriek tomu, že mu zamestnanci správcu dane umožnili v priebehu ústneho pojednávania v priestoroch Ústavu na výkon väzby v Leopoldove nahliadnuť do dokladov spoločnosti žalobcu, ktoré si správca dane zabezpečil v súčinnosti s OČTK, svoje právo nevyužil a súčinnosť pri zisťovaní skutkového stavu so správcom dane odmietol.

Krajský súd s poukazom na to, že daňová kontrola v danom prípade bola ukončená dňa 25. augusta 2011 a žalobca v zmysle § 15 ods. 8 písm. d/ zákona o správe daní do dňa doručenia výzvy nepodal žiadnu námietku voči postupu zamestnancov správcu dane, konštatoval, že žalobca v priebehu výkonu daňovej kontroly nepreukázal prijatie zdaniteľných obchodov, deklarovaných v podanom daňovom priznaní, správca dane postupoval v súlade s § 29 ods. 4 zákona o správe daní a na základe riadne zisteného skutkového stavu podrobne zdokumentovaného v protokole o výsledku daňovej kontroly vydal dodatočný platobný výmer, majú za to, že správca dane v priebehu výkonu daňovej kontroly postupoval v súlade s § 2, § 15, § 16 zákona o správe daní v nadväznosti na súčinnosť orgánov činných v trestnom konaní v súlade s § 32 ods. 1 tohto zákona a prijal záver v súlade so všeobecne záväznými predpismi v zmysle § 2 ods. 1 tohto zákona.

Krajský súd zákonnosť preskúmaného rozhodnutia preskúmal tiež v súlade so Smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2011, s poukazom na to, že vnútroštátne orgány aplikácie práva teda aj súdy sa majú v rámci svojich právomocí vždy usilovať aj o eurokonformný výklad vnútroštátneho práva, aby sa zabezpečila úplná účinnosť smernice a dosiahnutie jej cieľa dajúc do pozornosti konkrétne rozhodnutia Súdneho dvora EÚ (napr. Adeneler C- 212/04, 4.7.2006, Connect Austria, C-462/99 22.5.2003, Zb. s. I-5197, bod 40/; Rieser Internationale Transporte, C-157/02, 5.2.2004, Zb. s. I-1477, bod 67/).

Uviedol, že vo svetle judikatúry Súdneho dvora EÚ je treba každý jeden prípad posudzovať individuálne s prihliadnutím na všetky jeho okolnosti, čo správne orgány aj urobili a dospeli k záveru, že žalobca skutočne nepreukázal zrealizovanie deklarovaných obchodov a súd sa s týmto názorom stotožnil. V danej súvislosti dal krajský súd do pozornosti judikatúru Súdneho dvora EÚ (rozsudky Súdneho dvora - z 21. júna 2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11; Halifax z 7. decembra 2010, R, C-285/09, zatiaľ neuverejnený v Zbierke, bod 36 a z 27. októbra 2011, Tanoarch, C-504/10, zatiaľ neuverejnený v Zbierke, bod 50/; z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, Zb. s. I-1599, bod 32; Kittel a Recolta Recycling, bod 54/; z 29. marca 2012, Véleclair, C-414/10, bod 32/; z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04 Zb. s. I-7797, body 65 a 68/; Netto Supermarkt, bod 24/; z 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, bod 25/; z 26. januára 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, zatiaľ neuverejnený v Zbierke, bod 23/; z 21. októbra 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, bod 49 ako aj Dankowski, bod 37/).

Záverom krajský súd konštatoval, že nezistil žiadne porušenia zásad daňového konania, pričom daňové orgány vykonali riadne dokazovanie a žalovaný prihliadol na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo a taktiež správne poukázali na judikatúru Súdneho dvora, v súlade s ktorou aj rozhodli. Krajský súd dospel k záveru, že námietky žalobcu uvedené v žalobe neodôvodňujú zrušenie napadnutého rozhodnutia, a preto podľa ust. § 250j ods. 1 O.s.p. žalobu zamietol.

O náhrade trov konania krajský súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že v konaní neúspešnému žalobcovi právo na ich náhradu nepriznal a rovnako ani žalovanému, ktorý podľa ustálenej judikatúry nemá v takomto prípade právo na náhradu trov konania.

II.

Proti uvedenému rozsudku podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca, ktorý navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu v súlade s § 250ja ods. 3 O.s.p. zmenil tak, že zruší rozhodnutie správneho orgánu a vráti vec žalovanému správneho orgánu na ďalšie konanie.

Namietal, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil. Tvrdil, že z odôvodnenia rozsudku je zrejmé, že prvostupňový súd sa stotožnil s obsahom administratívneho spisu, pričom si osvojil tam zistený skutkový stav a právne závery a právne posúdenie veci. Podľa názoru žalobcu žalovaný a ani prvostupňový súd sa žiadnym spôsobom nevysporiadali s dôvodmi uvedenými v žalobe a to, konkrétne porušením jeho práva ako daňového subjektu garantovaného § 15 ods. 5 písm. e/ zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého má daňový subjekt počas daňovej kontroly okrem iných práv aj právo klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní. Poukázal na to, že z administratívneho spisu je zrejmé, že v konaní bolo vypočutých viacero osôb - všetky však bez prítomnosti žalobcu, bez možnosti konfrontácie, čo výrazne zúžilo právo daňového subjektu uplatniť svoj vplyv na výsledky dokazovania, ktorým postupom bola žalobcovi odňatá možnosť ochrany jeho práv, konkrétne klásť svedkom otázky a teda žalobca nemal možnosť tvrdenia svedka vyvrátiť, čo sa následne premietlo do zisteného skutkového stavu veci správnym orgánom a v konečnom dôsledku aj do rozhodnutia veci, ktoré negatívne zasahuje do majetkovej sféry žalobcu.

Na podporu svojich tvrdení žalobca citoval právny záver ústavného súdu vyslovený v jeho náleze sp. zn. : III ÚS 153/2007.

Nesúhlasil s argumentáciu prvostupňového súdu, že žalobca v priebehu výkonu daňovej kontroly nepreukázal oprávnenosť uplatneného práva na odpočítanie dane, namietajúc, že prvostupňový súd sa opomenul vysporiadať s porušením jeho práva byť prítomný pri výsluchu dodávateľa (svedka) a klásť mu otázky.

Dôvodil, že správca dane pri dokazovaní by nemal postupovať tak, že využije jednotlivé dôkazné prostriedky spôsobom, že navodí stav, v ktorom nie je potrebné vypočuť konkrétnu osobu ako svedka v konaní, nakoľko túto osobu vypočuje v inom, samostatnom konaní, pričom dotknutý daňový subjekt o takomto výsluchu neinformuje (ani nemusí nakoľko nie je účastníkom tohto konania) a v prejednávacom konaní využije zápisnicu o tomto úkone ako listinný dôkaz, keďže takýmto svojím postupom správca dane mu odňal jeho právo klásť svedkovi otázky a de facto teda možnosť uplatniť jeho vplyv na priebeh a výsledok konania využitím procesných práv, keďže takto vykonané dokazovanie postráda atribúty zákonnosti. Tvrdil, že voľná úvaha správneho orgánu pri voľbe vykonania dôkazov ho však nezbaňuje povinnosti riadne zistiť skutkový stav a to minimálne v rozsahu potrebnom na vydanie rozhodnutia, o čom svedčí aj judikát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 7SŽ/124/01, 7SŽ/131-137/01.

Ďalej namietal, že pri hodnotení dôkazov žalovaný ani súd prvého stupňa nebral do úvahy skutočnosť, že nadmernému odpočtu na jednej strane zodpovedá povinnosť daň zaplatiť na strane druhej, s poukazom na to, že práve z tohto dôvodu by bolo viac ako vhodné umožniť žalobcovi klásť svedkom otázky, resp. vykonať následne ich konfrontáciu o to viac, že všetci „svedkovia“ sú obvinení z ekonomickej kriminality.

Výtýkal súdu prvého stupňa, že sa stotožnil so záverom žalovaného, že žalobca nepredložil žiadne doklady (účtovné, daňové) a to na základe negatívnej odpovede OČTK na súčinnosť daňového úradu, s poukazom na to, že konateľ žalobcu bol počas priebehu celej kontroly vo väzbe (kolúzne) a teda nemohol v žiadnom prípade predkladať v daňovom konaní požadované doklady. Súhlasil s tvrdením súdu prvého stupňa, že mohol tak urobiť prostredníctvom svojho obhajcu, tvrdiac, že skutkové okolnosti toto znemožnili. V tejto súvislosti poukázal na to, že sa jedná o osobu podnikajúcu v obci Svätoplukovo v medzinárodnej nákladnej doprave (viac ako 50 ťahačov) a súčasne bol vo väzbe konateľ (syn), jeho matka i sestra, pričom jediný jeho otec bol na slobode, tento však počas trvania väzby zahynul pri dopravnej nehode. Uviedol, že obhajca reálne nemal šancu dostať sa do priestorov žalobcu (sídlo v Bratislave), nehovoriac o tom, že OČTK zaistili účtovníctvo tak, že do zápisnice uviedli, že sa jedná napr. o zelený šanon s označením M., počet listov 395 ks - bez akejkoľvek inej špecifikácie, na

ktorú skutočnosť a to, že doklady ku kontrole nie sú kompletne poukazoval aj konateľ žalobcu už počas výkonu kontroly a tieto vyjadrenia sú aj v spise, a preto bolo nemožné predložiť požadované doklady pre účel vykonávanej kontroly.

III.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S 35/2012-27 z 13. februára 2013 ako vecne správny potvrdil. Nesúhlasil s dôvodmi žalobcu uvedenými v jeho odvolaní, v celom rozsahu sa pridŕžoval obsahu svojho písomného vyjadrenia k žalobe a zároveň poukázal na skutočnosť, že žalobca v odvolaní uvádza nové skutočnosti, ktoré neboli obsahom podaného odvolania ani žaloby.

Uviedol, že žalobca v odvolaní proti rozsudku krajského súdu uvádza ako novú skutočnosť, (ktorú neuviedol ani v odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru ani v podanej žalobe), že žalovaný a ani prvostupňový súd sa žiadnym spôsobom nevyporiadali s porušením jeho práva ako daňového subjektu garantovaného v § 15 ods. 5 písm. e/ zákona č. 511/1992 Zb. Žalovaný nesúhlasil s tvrdením žalobcu, že správca dane mu neumožnil využiť jeho právo byť prítomný v konaní pri vypočutí svedkov, pretože konateľ žalobcu sa sám ukrátil o svoje právo súčinnosti, majúť za to, že nemôže byť ospravedlnením ani fakt, že konateľ žalobcu bol v čase daňovej kontroly vo výkone väzby, pretože tento mal možnosť zvoliť si právneho zástupcu pre administratívne konanie, ktoré právo v priebehu daňovej kontroly však nevyužil.

K novému tvrdeniu žalobcu, že je osobou, ktorá podnikala v medzinárodnej preprave, žalovaný poukázal na to, že správca dane v žiadnom dodatočnom platobnom výmere ani v protokole neuvádza, že daňový subjekt mal vykonávať len fiktívne obchody, dajúc do pozornosti konštatovanie správcu dane o tom, že nespochybňuje, že daňový subjekt vykonával medzinárodnú a vnútroštátnu kamiónovú prepravu. Správca dane v danom prípade nespochybnil dodanie tovarov a služieb, ktoré platiteľ deklaroval v podanom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie jún 2010, ale správca dane na základe zisteného skutkového stavu spochybnil prijaté zdaniteľné obchody, ktoré platiteľ deklaroval v podanom dodatočnom daňovom priznaní v riadku 21 v celkovej sume 31 973,98 €.

S poukazom na skutkové zistenia a postup správcu dane pri zadovážovaní skutkových zistení žalovaný zdôraznil, že v sporných obchodných prípadoch bolo preukázané správcu dane vytvorenie umelých obchodných vzťahov medzi dodávateľskými spoločnosťami a žalobcom, ktorých jediným účelom bolo získanie daňovej výhody - uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty zo zdaniteľných obchodov deklarovaných v podanom daňovom priznaní a tým zníženie vlastnej daňovej povinnosti platiteľa voči štátnemu rozpočtu.

Vo vzťahu k námietke žalobcu, že nemohol klásť svedkom otázku, žalovaný uviedol, že konatelia dodávateľských spoločností v daňových konaniach konali ako účastníci daňového konania, ktoré vykonávali miestne príslušné daňové úrady, pričom daňové úrady, ktoré preverovali a zisťovali skutkový stav u dodávateľských spoločností, boli v daných prípadoch v postavení miestne príslušných správcov dane týchto spoločností a daňové subjekty nevypovedali v postavení svedkov. Konštatoval, že správca dane pri hodnotení dôkazov vzal do úvahy aj informácie z kontrolných zistení daňových kontrol sa ostatné obdobia v roku 2010 a z dožiadaní iných daňových úradov, ktoré sa týkali obchodných transakcií medzi spoločnosťami AUTODOPRAVA Marián Zorko, s.r.o., SCE trade, s.r.o., A.M.K. Trans, s.r.o. MZ - REAL, spol. s r.o., Z. O. GROUP, s.r.o., FENOX, s.r.o., Mária Zorková AUTODOPRAVA, s.r.o. a ďalších spoločností (zapojených v reťazových obchodných transakciách), ktoré sú uvedené v protokole o daňovej kontrole ako aj v odôvodnení vydaného dodatočného platobného výmeru. Poukázal na to, že na základe uvedených skutočností správca dane uplatnené právo na odpočítanie dane v sume 31 973,98 € za zdaňovacie obdobie jún 2010 daňovému subjektu - žalobcovi, neuznal.

Žalovaný nesúhlasil s tvrdením žalobcu, že „viac daňových dokladov zaistených nebolo, pretože OČTK nezaistili všetky potrebné doklady a z dôvodu väzobného stíhania nemohol svoje tvrdenie dokázať“, s poukazom na to, že takéto tvrdenie je v rozpore s písomným vyjadrením žalobcu, že „nemôže splnomocniť ani splnomocnenca, aby ho zastupoval na daňovom úrade, pretože tento splnomocnenec ho nemôže kvalifikovane zastupovať, pretože všetky doklady v súvislosti s firmou žalobcu zaistil vyšetrovateľ PZ, Úrad boja proti organizovanej kriminalite, odbor Západ Trnava vysunuté pracovisko

Nitra“.

Žalovaný opätovne zdôvodnil, prečo nevyhovel návrhu žalobcu na prerušenie daňovej kontroly. S poukazom na právnu úpravu ustanovenú v § 2 v spojení s § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na právnu úpravu ustanovenú v § 49 ods. 1 a 2 v spojení s § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. žalovaný konštatoval, že správca dane na základe uvedených zistení dodržal zásadu ekonomického dosahu právneho úkonu na daň, t. j. hodnotil právne úkony podľa skutočného obsahu, keď skutočným obsahom v daných obchodných prípadoch bolo iba profitovať na odpočítaní dane z pridanej hodnoty za zdaniteľné obchody, ktoré boli daňovým subjektom deklarované ako nákup od tuzemských dodávateľov, pri ktorých sa realita dodania nepotvrdila, s cieľom získať daňovú výhodu, čo je v rozpore s platnou legislatívou. V danej súvislosti žalovaný dal do pozornosti rozsudky Súdneho dvora ES - C-255/02 Halifax plc z 21. februára 2006 a C-440/04 Recolta Recycling SPRL a C-439/04. Záverom žalovaný konštatoval, že krajský súd dospel k správneému záveru, že námietky uvedené v žalobe neodôvodňujú zrušenie napadnutého rozhodnutia, ktoré bolo vydané v súlade so zákonom.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (ust. § 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 246c ods. 1 veta prvá v spojení s ust. § 212 ods. 1 O.s.p.) postupom podľa ust. § 250ja ods. 2 veta prvá 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 a § 211 ods. 2), a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a vrátenia veci mu na ďalšie konanie.

Preskúmvaným rozhodnutím žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bratislava V., ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2010 v sume 31 973,98 €.

Odvolací súd v rozsahu odvolacích dôvodov preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a konania im prechádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Predmetom preskúmvacieho konania v danej veci je rozhodnutie a postup žalovaného správneho orgánu, ktorým rozhodnutím žalovaný rozhodoval s konečnou platnosťou o vyrobení žalobcovi rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2010 v sume 31 973,96 € v zmysle platnej právnej úpravy ustanovenej v zákone č. 222/2004 Z. z. postupom podľa ustanovení zákona č. 511/1992 Zb.

Úlohou súdu pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku (upravujúcej rozhodovanie o žalobách proti rozhodnutiam a postupom správnych orgánov §§ 247 a nasl. O.s.p.) je posudzovať, či správny orgán príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkom konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi.

Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.).

Podľa § 250i ods. 1 O.s.p. pri preskúvaní 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 § 246c ods. 1, veta prvá O.s.p. pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona.

Podľa § 219 ods. 1, 2 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne. Ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Odvolací súd po vyhodnotení odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu v zmysle ustanovenia § 219 ods. 2 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov vo veci samej, spolu so správnym poukazom na právnu úpravu vzťahujúcu sa k predmetu konania, uvedených v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Senát odvolacieho súdu považuje právne posúdenie preskúvanej veci krajským súdom za správne a súladné so zákonom.

Odvolací súd v procese posudzovania zákonnosti napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa vychádzal zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu, obsiahnutých v odôvodnení napadnutého prvostupňového rozsudku, ktoré z tohto dôvodu neopakuje a súčasne na ne poukazuje.

Odvolací súd v rámci súdneho prieskumu daného prípadu zistil, že vo veci totožných účastníkov preskúvacieho konania v obdobnom prípade - vyrubenie rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie v roku 2010, avšak za iný mesiac a to január, rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 6Sžf/41/2013 zo dňa 19. marca 2014, a preto v súlade s právnou úpravou ustanovenou v právnej norme § 250ja ods. 7 O.s.p. na uvedené rozhodnutie najvyššieho súdu poukazuje a súčasne z neho cituje nasledovné:

„Podľa ust. § 2 ods. 1, 3, 6 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov účinného v čase vydania rozhodnutia, v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Podľa ust. § 29 ods. 1, 2, 4, 8 zákona č. 511/1992 Zb., dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

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.

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.

Podľa ust. § 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. daňovou kontrolou sa zisťuje alebo preveruje základ dane alebo ine skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u

daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje; pri správe daní vykonávanej daňovým úradom alebo colným úradom daňovú kontrolu vykonáva zamestnanec správcu dane podľa § 1a písm. j/ prvého alebo druhého bodu na základe poverenia miestne príslušného správcu dane. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

Podľa ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a/ zákona 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.

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 voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,

Podľa ust. § 51 ods. 1, písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. 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 § 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.

Odvolací súd po preskúmaní veci v rozsahu odvolacích a žalobných dôvodov dospel k záveru, že správca dane v danom prípade postupoval v intenciách citovaných právnych noriem, vo veci si zadovážil dostatok skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia, v daňovom konaní zabezpečil súčinnosť s daňovým subjektom - žalobcom a vo veci rozhodol vecne a právne správne, z ktorých dôvodov žalovaný správny orgán rozhodnutie správcu dane potvrdil v súlade so zákonom, a preto boli splnené zákonné podmienky pre zamietnutie žaloby súdom prvého stupňa.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňový subjekt splnil v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Z predloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány oboch stupňov sa náležite vecou zaoberali, vykonali vo veci rozsiahle dokazovanie. Zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu vyplýva, že daňový subjekt - žalobca súčinnosť správcu dane odmietol. Z uvedeného dôvodu nie je možné súhlasiť s tvrdením žalobcu, že vo veci daňové orgány oboch stupňov zamerali dokazovanie jednostranne v jeho neprospech a že vo veci nebol riadne zistený skutkový stav.

V preskúmanom konaní mal odvolací súd zhodne so súdom prvého stupňa preukázané, že žalovaný i správny orgán prvého stupňa pri vydaní rozhodnutí nevychádzali len z daňových dokladov zaistených žalobcami, ale najmä z výsledkov rozsiahleho dokazovania, ktoré smerovalo k prevereniu a získaniu dôkazov o tom, či deklarované plnenia boli aj reálne uskutočnené. Podľa názoru odvolacieho súdu zhodne s názorom súdu prvého stupňa z výsledkov vykonaného dokazovania v daňovom konaní vyplýva, že žalobca spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti nepreukázal, že obchodné transakcie, ktoré deklaroval za sledované zdaňovacie obdobie (január 2010) na základe faktúr zadovážených v daňovej kontrole, sa uskutočnilo spôsobom deklarovaným žalobcom, pričom preukázanie týchto skutočností zaťažovalo dôkazným bremenom žalobcu v zmysle § 29 ods.8 zákona č. 511/1992 Zb. - v zmysle ktorej právnej úpravy žalobca má preukázať skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Na podporu uvedeného najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky, č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok.“

V zmysle § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov právo na odpočítanie dane z tovarov a služieb vzniká platiteľovi v deň, keď pri tejto službe vznikla daňová povinnosť, pričom daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby. To znamená, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ. Preukázanie tejto skutočnosti je v zmysle ust. § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. povinnosťou daňového subjektu a jej splnenie podľa zásady voľného hodnotenia dôkazov potom hodnotí daňový orgán.

Podľa platnej legislatívy platiteľ dane má nárok na odpočet dane iba vtedy, ak splnenie všetkých podmienok stanovených v zákone č. 222/2004 Z. z. preukáže. Žalobca bol povinný správcovi dane preukázať, že zdaniteľné obchody, tak ako ich deklaroval v podanom daňovom priznaní za kontrolované zdaňovacie obdobie sa reálne uskutočnili, čo v uvedenom prípade aj podľa názoru najvyššieho súdu nebolo platiteľom (žalobcom) v priebehu výkonu daňovej kontroly preukázané.

Vychádzajúc zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu teda aj odvolací súd konštatuje správnosť skutkových zistení krajským súdom a správne a podrobné vyvodenie dôvodov rozhodnutia krajského súdu uvedené v odôvodnení napadnutého rozsudku.

Pokiaľ žalobca v odvolaní proti rozsudku krajského súdu namietal, že žalovaný ani prvostupňový súd sa žiadnym spôsobom nevyporiadali s dôvodmi uvedenými v žalobe a to konkrétne porušením práva daňového subjektu garantovaného § 15 ods. 5 písm. e/ zákona NR SR č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, podľa ktorého má daňový subjekt počas daňovej kontroly, okrem iných práv aj právo klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní, odvolací súd túto námietku považoval za nedôvodnú.

Zo skutkových zistení v danej veci vyplýva, že z pohľadu daňového procesu sa sám žalobca ukrátil o svoje právo konať v danej veci, keď odmietol súčinnosť so správcom dane. Odvolací súd zhodne ako súd prvého stupňa zastáva názor, že ospravedlnením nemôže byť ani skutočnosť, že žalobca bol v čase daňovej kontroly vo výkone väzby, pretože tento mal možnosť zvoliť si právneho zástupcu pre administratívne konanie, ktoré právo avšak v priebehu daňovej kontroly nevyužil.

Vo vzťahu k námietke žalobcu, ktorú však nevzniesol v odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru a to, že daňový subjekt (žalobca) nemohol klásť svedkom otázky, odvolací súd uvádza, že konatelia dodávateľských spoločností v daňových konaniach konali ako účastníci daňového konania, ktoré vykonávali miestne príslušné daňové úrady, teda neboli vypočutí ako svedkovia. V danej súvislosti senát odvolacieho súdu poukazuje na to, že svedkom môže byť len osoba, ktorá v prejednávanej daňovej veci nie je v pozícii daňového subjektu a súčasne, že daňové úrady, ktoré preverovali a zisťovali skutkový stav u dodávateľských spoločností, boli v daných prípadoch v postavení miestne príslušných správcov dane týchto spoločností a daňové subjekty (dodávatelia) boli v predmetných konaniach (v daňových kontrolách, resp. miestnych zisťovaniach) v postavení miestne príslušných daňových subjektov a nie v postavení svedkov. Zo skutkových zistení ďalej vyplýva, že ako svedok v danom prípade vypovedala len p. V. (osoba personálne prepojená s konateľom spoločnosti, ktorá vyhotovovala za žalobcu faktúry a spracovávala mu aj účtovníctvo podľa jeho pokynu), ako aj, že svedeckú výpoveď menovanej hodnotil správca dane vo vzájomnej súvislosti s ostatnými dôkazmi a pritom prihliadol na všetky skutočnosti, ktoré vyšli v danom prípade najavo. Zo zadovážených dôkazov vychádzajúc aj z vyjadrení konateľov spoločností k činnosti spoločností, ktoré mali spolupracovať so spoločnosťami p. M. a p. M., odvolací súd taktiež vyhodnotil získané dôkazy tak, že zdaniteľné obchody, z ktorých si žalobca ako platiteľ dane uplatnil právo na odpočítanie dane, sa neuskutočnili a k dodaniu tovaru reálne nedošlo, keď skutkové okolnosti vypovedajú len o tom, že v daných obchodných transakciách išlo len o fakturovanie

zdaniteľných obchodov, bez reálneho dodania.

Odvolací súd nepovažoval za opodstatnenú ani námietku žalobcu, že z dôvodu väzby nemohol v daňovom konaní predkladať požadované doklady a to ani prostredníctvom svojho obhajcu, keďže to znemožnili skutkové okolnosti.

Zo skutkových zistení danej veci vyplývajúcich z administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane v priebehu výkonu daňovej kontroly požiadal Žiadosťou o doručenie úradnej písomnosti číslo 604/321/111242/2011/Cib zo dňa 24. júna 2011, Ústav na výkon väzby Leopoldov o doručenie úradnej písomnosti - Výzvy na predloženie dokladov č. 604/321/111240/2011/Cib zo dňa 24. júna 2011, štatutárnemu zástupcovi spoločnosti Z. O. GROUP, s.r.o. p. Mariánovi Zorkovi. Predmetná výzva bola menovanému doručená dňa 12. júla 2011, avšak i napriek doručenej výzve daňový subjekt požadované doklady nepredložil, ani ich predloženie žiadnym spôsobom nezabezpečil.

Odvolací súd zastáva názor, že ak mal alebo má daňový subjekt vedomosť o tom, kde sa všetky doklady spoločnosti nachádzali, či nachádzajú, mal nielen možnosť, ale aj povinnosť tieto doklady zabezpečiť a predložiť ich správcovi dane prostredníctvom svojho právneho zástupcu, resp. tretej osoby, čo v danom prípade daňový subjekt neurobil.

Aj podľa názoru odvolacieho súdu skutkové okolnosti v danej veci vyvracajú dôvodnosť tvrdenia žalobcu, že mu bolo odňaté právo vyplývajúce z ust. § 15 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. a že upozornil správny orgán, že bez súčinnosti OČTK nemôže sám predložiť doklady, keď zo skutkových zistení je zrejmé, že správca dane v rámci výkonu daňovej kontroly konal v súčinnosti OČTK, čoho dôkazom je aj list správcu dane č. 604/321/42690/2011/Cib zo dňa 5. apríla 2011 a odpoveď evidovaná pod č. ČVS: PPZ-327/BOK-ZA-2010, ktorej prílohu tvorili faktúry za zdaňovacie obdobie január, február, máj, jún, júl, október, november, december 2010 a január a február 2011.

V danej súvislosti odvolací súd zdôrazňuje, že žalobca i napriek tomu, že mu zamestnanci správcu dane umožnili v priebehu ústneho pojednávania v priestoroch Ústavu na výkony väzby v Leopoldove, nahliadnuť do dokladov spoločnosti Z. O. GROUP, s.r.o., ktoré si správca dane zabezpečil v súčinnosti OČTK, nevyužil svoje právo a súčinnosť pri zisťovaní skutkového stavu so správcom dane odmietol, (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 604/321/140963/2011/Cib zo dňa 25. augusta 2011), čo zdôvodnil tým, že: „bez svojho právneho zástupcu nebude nič podpisovať ani sa vyjadrovať, do dokladov nahliadať nebude“, požiadal o zavolanie strážnika a z miestnosti, kde prebiehalo ústne pojednávanie, odišiel.

Odvolací súd považoval za nedôvodnú aj námietku žalobcu, že „obhajca reálne nemal šancu dostať sa do priestorov žalobcu, nehovoriac o tom, že OČTK zaistili účtovníctvo tak, že do zápisnice uviedli, že sa jedná napr. o zelený šanon s označením Mária Zorková, počet listov 395 ks - bez akejkoľvek špecifikácie“, keďže v danom prípade správca dane vykonával daňovú kontrolu v spoločnosti Z. O. GROUP, s.r.o. a nie u daňového subjektu Mária Zorková. Jeho tvrdenia považoval za právne bezvýznamné.

Aj podľa názoru odvolacieho súdu zo spisového materiálu vyplýva, že v priebehu výkonu daňovej kontroly správca dane neuprel žalobcovi žiadne právo vyplývajúce z ust. § 15 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. a zároveň správca dane vytvoril žalobcovi dostatočný časový priestor na preukázanie skutočností, ktoré by mali vplyv na správne určenie dane, čo žalobca nevyužil, pretože v rámci daňovej kontroly pri zabezpečovaní dokladov nebol súčinný a požadované doklady i napriek výzve správcu dane, nezabezpečil.

Odvolací súd z uvedených dôvodov dospel k záveru, že súd prvého stupňa v preskúmvanej veci postupom v súlade s právnou úpravou ustanovenou v druhej hlave piatej časti Občianskeho súdneho poriadku (§§ 247 a nasl.), náležite preskúmal zákonnosť rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a postup mu predchádzajúci a v rámci toho aj zákonnosť rozhodnutia a postupu správcu dane v rozsahu žalobných dôvodov a v odôvodnení napadnutého rozsudku sa vysporiadal so zásadnými žalobnými námietkami.

Odvolací súd vychádzajúc zo skutkových okolností vyplývajúcich z administratívneho spisu s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli mať za následok úspešnosť odvolacieho návrhu žalobcu.

Z uvedených dôvodov odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne a právne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a s § 219 ods. 1,2 O.s.p. potvrdil, stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), keď pri nedostatku relevantných žalobných dôvodov pre zrušenie

napadnutého rozhodnutia nezistil ani okolnosti, ku ktorým by musel prihliadať z úradnej povinnosti.“

Odvolací súd v predmetnej veci mal tiež preukázať, že žalovaný a správca dane pri vydávaní rozhodnutí nevychádzali len z daňových dokladov zaistených žalobcovi, ale najmä z výsledkov rozsiahleho dokazovania, ktoré smerovalo k získaniu a prevereniu dôkazov o tom, či deklarované plnenia boli aj reálne uskutočnené. Podľa názoru odvolacieho súdu zhodne s názorom súdu prvého stupňa i v danej veci z výsledkov vykonaného dokazovania v daňovom konaní vyplýva, že žalobca spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti nepreukázal, že obchody, ktoré deklaroval za kontrolované zdaňovacie obdobie - jún 2010, sa reálne aj uskutočnili spôsobom ním tvrdeným, pričom preukázanie týchto skutočností zaťažovalo dôkazným bremenom práve žalobcu v zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb..

Odvolací súd z uvedených dôvodov dospel k záveru, že súd prvého stupňa v preskúmvanej veci, náležite preskúmal zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a postup mu predchádzajúci a v rámci toho aj zákonnosť rozhodnutia a postupu správcu dane v rozsahu žalobných dôvodov a v odôvodnení napadnutého rozsudku sa vysporiadal so zásadnými žalobnými námietkami.

Vzhľadom k uvedenému odvolací súd považoval námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli mať za následok úspešnosť odvolacieho návrhu žalobcu, a preto odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne a právne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil, stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), nezisťiac ani okolnosti, ku ktorým by musel prihliadať z úradnej povinnosti.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa ust. § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s ust. § 246c veta prvá O.s.p. a s ust. § 224 ods. 1 O.s.p. tak, že v tomto konaní neúspešnému žalobcovi, ich náhradu nepriznal.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zák. 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.