

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžf/20/2015
Identifikačné číslo spisu: 7012200440
Dátum vydania rozhodnutia: 30.11.2016
Meno a priezvisko: JUDr. Alena Adamcová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2016:7012200440.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Adamcovej a zo sudcov JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Ivana Rumanu v právnej veci žalobcu: L. Y., X., právne zastúpeného JUDr. Alicou Petrovskou Homzovou, advokátkou so sídlom Moyzesova 46, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1040505/1/311212-194664/2012/4897 z 23. februára 2012, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/54/2012-93 z 8. októbra 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/54/2012-93 z 8. októbra 2014 p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia vyššie uvedeného rozhodnutia žalovaného a tiež dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Kráľovský Chlmec (ďalej aj „správca dane“) č. 738/230/15702/11/Vár zo dňa 16.06.2011, ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) na základe výsledkov daňovej kontroly nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie marec 2010 v sume 37 287,50 € a určil žalobcovi vlastnú daňovú povinnosť za uvedené zdaňovacie obdobie v sume 3 325,- €. Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 1040505/1/311212-194664/2012/4897 zo dňa 23.02.2012 v rámci odvolacieho konania postupom podľa § 48 ods. 5 zákona o správe daní v nadväznosti na § 165

ods. 2 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“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

Neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP nepriznal.

Dôvodom nepriznania uplatneného nadmerného odpočtu správcom dane za kontrolované zdaňovacie obdobie bolo neuznanie reálneho základu žalobcom deklarovanych zdaniteľných plnení, preukazovaných faktúrami: č. 02032010/TM zo dňa 02.03.2010 od dodávateľa TOKAJ MUŠKÁT SK, s.r.o., Veľká Bara 45 za Tokajské víno samorodné suché sudové v množstve 20 000 litrov, č. 18032010/TM2 zo dňa 18.03.2010 od dodávateľa TOKAJ MUŠKÁT SK, s.r.o., Veľká Bara 45 za Jablčné víno v množstve 20 000 litrov, č. 27032010/TM2 zo dňa 27.03.2010 od dodávateľa TOKAJ MUŠKÁT SK, s.r.o., Veľká Bara 45 za Jablčné víno v množstve 35 000 litrov a faktúrou č. 21032010/TF zo dňa 21.03.2010 (int. č. FP800006) od dodávateľa TOKAJ FURMINT SK, s.r.o., Malá Trňa 105 za Jablčné víno v množstve 10 000 litrov. Daňové orgány oboch stupňov konštatovali porušenie, resp. nesplnenie zákonných podmienok pre odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 30.04.2010 (ďalej len „zákon o DPH“) v spojení s ustanoveniami § 19 ods. 1 citovaného zákona.

Krajský súd s poukazom na skutkové zistenia vyplývajúce z obsahu administratívneho spisu, v medziach žaloby preskúmal napadnuté rozhodnutia a konanie predchádzajúce ich vydaniu a dospel k záveru, že rozhodnutia a postup daňových orgánov oboch stupňov sú v súlade so zákonom, pretože v dostatočnom rozsahu zistili skutkový stav a správne aplikovali príslušné zákonné ustanovenia.

V nadväznosti na uvedené krajský súd konštatoval obsah administratívneho spisu a obsah zabezpečených dôkazov, pozostávajúcich zo zápisníc o ústnych pojednávaniach, z odborných stanovísk príslušných inštitúcií k jednotlivým komoditám vrátane preberacieho protokolu o odobratí vzoriek, protokolov o skúške a výsledku odbornej expertízy odobratých vzoriek zo dňa 27.09.2011, ďalej zo zápisníc o miestnom zisťovaní, z úradných záznamov o nahliadnutí do spisu a z vyjadrení získaných od tretích osôb, ktorých obsah vyhodnotil ako korešpondujúci so zisteniami správcu dane uvedenými v preskúmanom dodatočnom platobnom výmere.

V rámci súdneho prieskumu krajský súd vychádzal z výsledkov vykonaného dokazovania realizovaného za účelom preverovania oprávnenosti odpočítania dane, pričom bral do úvahy, že žalobca okrem predmetných faktúr, pokladničných a účtovných dokladov nepredložil žiadne iné dokumenty, ktorými by preukazoval reálne uskutočnenie dodávok predmetných komodít. V tejto súvislosti vyhodnotil ako správny postup správcu dane, v rámci ktorého kontrolná skupina vykonala dokazovanie za účelom preverenia, či deklarované zdaniteľné obchody boli aj reálne uskutočnené.

Z obsahu administratívneho spisu a vykonaných dôkazov krajský súd konštatoval zistenia, že žalobca obchodoval s predmetnými komoditami výlučne s obchodnými spoločnosťami prepojenými osobou konateľa Mikuláša Várehu st. Nákup a predaj tokajského vína samorodného suchého sudového uskutočňoval v skladových priestoroch vo Viničkách bez prepravy a akejkoľvek manipulácie, pričom bol iba prepisovaný názov majiteľa na tabuľke, umiestnenej na stojacom nerezovom tanku č. 4. Nákup a predaj jablčného vína uskutočňoval v skladových priestoroch vo Veľatoch taktiež bez prepravy a akejkoľvek manipulácie, pričom sa len menil štítok s názvom majiteľa na tabuľke, umiestnenej na nádrži. Z dokazovania zároveň vyplynulo, že kombináciou nákupu a predaja týchto komodít v sklade v jednom zdaňovacom období, všetky spoločnosti v reťazci vykazovali nadmerné odpočty, pretože hodnota nákupu prevýšila hodnotu predaja (časť tovaru vždy zostala na sklade). Bola spochybnená samotná výroba prevádzaných komodít, pretože nebolo preukázané, kedy a z čoho bolo vyrobené tokajské víno samorodné suché sudové a bolo preukázané, že obchodované jablčné víno bolo vyrobené zo znehodnotenej bio jablčnej šťavy. Spochybnené bolo aj obchodovanie s týmito komoditami z dôvodu nesplnenia zákonmi stanovených podmienok pre obchodovanie s nimi, keďže žalobca a jeho dodávatelia nie sú zapísaní vo vinohradníckom registri a nie sú registrovaní ani ako výrobcovia jablčného vína,

jablčnej šťavy, resp. drene. Pochybnosti vznikli aj v súvislosti s financovaním obchodovaných komodít na základe účtovných dokladov, ako aj pokiaľ ide o fyzickú existenciu 29 000 litrov tokajského vína samorodného suchého sudového, ktoré sa podľa dokladov malo nachádzať na sklade. Miestnym zisťovaním dňa 01.02.2011 bola potvrdená len existencia 18 400 litrov bližšie nezistenej tekutiny nachádzajúcej sa v nerezovom tanku č. 4, ktorá podľa označenia patrila spoločnosti GALAFRUIT & CO, s.r.o., a to aj napriek tomu, že žalobca podľa údajov uvedených v daňových priznaniach k DPH za zdaňovacie obdobia 10/2010 až 2/2011 neuskutočnil žiadne zdaňovacie obchody, ktoré by preukazovali predaj tokajského vína samorodného suchého sudového. Zo zistení kontrolnej skupiny vyplýva, že tokajské víno samorodné suché sudové, ktoré bolo predmetom fakturácie žalobcu a jeho obchodných partnerov prepojených osobou ich konateľa Mikuláša Várehu st., len obiehalo v nereálnych a nepreukázaných množstvách v tomto reťazci. Spochybnená bola aj fyzická existencia jablčného vína vo Veľatoch a v Slovenskom Novom Meste, pretože podľa zistenia Regionálnej veterinárnej a potravinovej správy Trebišov sa v týchto priestoroch vyrábala iba jablčná šťava pre krmné účely.

Námietku žalobcu, napádajúcu porušenie zásady dvojinštančnosti konania krajský súd s poukazom na ustanovenie § 46 ods. 6 zákona o správne daní vyhodnotil ako neopodstatnenú. Doplnenie dokazovania správcom dane na základe tvrdení uvádzaných v odvolaní proti rozhodnutiu prvého stupňa citované ustanovenie zákona umožňuje. Navyše odobratie vzoriek z obchodovaných komodít bolo kontrolnej skupine v priebehu daňovej kontroly znemožnené správaním sa žalobcu, resp. ním poverených osôb. S výsledkami analýzy odobratých vzoriek bol žalobca listom zo dňa 21.11.2011 oboznámený a následne bolo odvolanie spolu s výsledkami doplneného dokazovania, kompletným spisovým materiálom a predkladacou správou predložené na rozhodnutie odvolaciemu orgánu. Pochybnosti žalobcu týkajúce sa nakladania so vzorkami po ich odobratí neboli ničím podložené a tieto boli prezentované iba vo všeobecnej rovine. Preto krajský súd považoval postup správcu dane v uvedených súvislostiach za legitímny.

Podľa krajského súdu ani námietka žalobcu, že pri hodnotení skutkového stavu nepostupoval správca dane a žalovaný podľa § 2 a § 29 zákona o správe daní, nie je dôvodná. Správca dane v záujme zistenia skutočného stavu veci vykonal rozsiahle dokazovanie na objasnenie uskutočňovania obchodovania s predmetnými komoditami, ktorých dodávka bola uskutočňovaná medzi spoločnosťami prepojenými osobou Mikuláša Várehu st. a žalobcu. Dôkazy získané z iných daňových kontrol boli použité v súlade so zákonom a vzhľadom na to, že sa obchody uskutočňovali výlučne v reťazci týchto spoločností, pričom ich použitie na preverenie reálneho základu deklarovaných zdaniteľných plnení krajský súd vyhodnotil ako nevyhnutné na objektívne zistenie skutkového stavu.

Rovnako ako právne irelevantnú posúdil krajský súd aj námietku žalobcu, že neúčtovanie režijných výdavkov žalobcom je iba porušením predpisov v účtovníctve, a nie je dôkazom o nevykonávaní ekonomickej činnosti. Záver, ku ktorému dospel žalovaný a správca dane, krajský súd vyhodnotil ako správny a logický, keďže daňové orgány nevychádzali iba z týchto zistení, ale z vyhodnotenia všetkých dôkazov jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach. Žalobca pochybnosti správcu dane nevyvrátil žiadnymi relevantnými dôkazmi. Počas celej daňovej kontroly bol prakticky pasívny, nereagoval na výzvy správcu dane, ani sa nezúčastňoval miestnych zisťovaní, nepredložil všetky písomnosti, ktoré od neho správca dane pri daňovej kontrole žiadal, preto žalovaný správne konštatoval, že žalobca neunesol svoje dôkazné bremeno.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca včas odvolanie z dôvodu podľa § 205 ods. 2 písm. a) a písm. f) OSP a domáhal sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a žalobcovi prizná právo na náhradu trov konania.

Žalobca napádal nepreskúmateľnosť rozsudku súdu prvého stupňa, ako aj nesprávne právne posúdenie veci.

S poukazom na právne závery vyplývajúce z rozhodnutí Ústavného súdu Slovenskej republiky III. ÚS 209/04, IV. ÚS 115/03, II. ÚS 6/03 z 13. marca 2003 ako i na ustanovenie § 157 ods. 2 OSP, apeloval na potrebu podstatných obsahových náležitostí v odôvodnení súdnych rozhodnutí, ktoré majú jasne a zrozumiteľne dávať odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany. Tieto však v napadnutom rozsudku podľa žalobcu absentujú.

Odôvodnenie rozsudku krajského súdu považoval žalobca za nepresvedčivé, neobsahujúce dostatok dôvodov, ktoré by spoľahlivo umožnili identifikovať, akými úvahami sa krajský súd riadil pri rozhodovaní vo veci samej. Krajský súd síce v odôvodnení rozsudku podrobne rozpísal právnu úpravu, vzťahujúcu sa na danú problematiku, nereagoval však na námietky a argumenty uvádzané žalobcom, a to ani na tie, ktoré majú rozhodujúci význam pre rozhodnutie veci. Žalobca považoval za nedostatočné, že krajský súd v odôvodnení rozsudku poukázal na podrobné zistenia uvedené v administratívnom spise, avšak nepovažoval za potrebné tieto podrobne konkretizovať.

Podľa názoru žalobcu nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku spôsobila, že konanie je postihnuté inou vadou, ktorá mala za následok nesprávne rozhodnutie vo veci.

Ďalej žalobca poukázal na konštatovanie krajského súdu o správnosti tvrdení správcu dane o nespnení dôkaznej povinnosti žalobcom ohľadne odstránenia dôvodných pochybností pri preukazovaní deklarovaného zdaniteľného obchodu, a to v nadväznosti na všetky konkrétnosti uvedené v daňovom rozhodnutí prvého stupňa. V tejto súvislosti žalobca nesprávne právne posúdenie veci súdom prvého stupňa vzhľadom na to, že tento právnu normu správne vyložil, ale na zistený skutkový stav ju nesprávne aplikoval.

III.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu v celom rozsahu ako vecne správny potvrdil.

K námietke nepreskúmateľnosti napadnutého rozsudku žalovaný poukázal na nález Ústavného súdu sp. zn. IV. ÚS 236/06, podľa ktorého všeobecný súd (prvostupňový, ale aj odvolací) nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“), ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a s § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok), preskúmal v rozsahu a v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) napadnutý rozsudok krajského súdu, ako i napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a konanie predchádzajúce ich vydaniu.

Odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), pričom deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

Podľa § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Podľa § 250i ods. 3 OSP na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 219 ods. 1 OSP odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods. 2 OSP, 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 § 157 ods. 2 OSP v odôvodnení rozsudku súd uvedie, čoho sa navrhovateľ (žalobca) domáhal a z akých dôvodov, ako sa vo veci vyjadril odporca (žalovaný), prípadne iný účastník konania, stručne, jasne a výstižne vysvetlí, ktoré skutočnosti považuje za preukázané a ktoré nie, z ktorých dôkazov vychádzal a akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov riadil, prečo nevykonal ďalšie navrhnuté dôkazy a ako vec právne posúdil. Súd dbá na to, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

Podľa § 1a písm. c) zákona o správe daní, správou daní je evidencia a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatkov a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní, v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní, pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Podľa § 15 ods. 1 zákona o správe daní, daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. 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 § 15 ods. 5 písm. a) a f) zákona o správe daní, daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety,

f) vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim.

Podľa § 15 ods. 6 písm. d) a e) zákona o správe daní, kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k

zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

d) predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,

e) predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety.

Z ustanovení § 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní vyplýva, že dokazovanie vedie správcu dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

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

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní, daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

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

Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, 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 písm. a) zákona o DPH, 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 § 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.

Podstatou žalobných námietok bolo napádanie neprimeraného prenosu dôkazného bremena na žalobcu a nesprávne vyhodnotenie zisteného skutkového stavu, pričom konkrétne zistenia vyplývajúce z daňovej kontroly a z preverovania pôvodu a konečnej spotreby predmetu zdaniteľných obchodov v rámci celého reťazca, okrem výsledkov expertízy odobratých vzoriek predávaných komodít, žalobca nespochybnil.

Rovnako, ani v odvolaní proti rozsudku krajského súdu, žalobca nekonkretizoval odvolacie dôvody, pričom skutkové zistenia nenapádal. Neuvedol, na ktoré jeho námietky a argumenty nedal krajský súd v odôvodnení odpoveď, ani v čom spočíva nesprávna aplikácia zisteného skutkového stavu na súdom správne interpretovanú právnu normu.

Napriek nekonkrétnym a všeobecným odvolacím námietkam, najvyšší súd podrobil presvedčivosť a

zákonnosť obsahu napadnutého rozsudku kontrole a skonštatoval, že po obsahovej stránke spĺňa požiadavky zákonného rozhodnutia.

Krajský súd v konštatlačnej časti sumarizoval výsledky vykonaného dokazovania, ako i procesné okolnosti predchádzajúce vydaniu napadnutých rozhodnutí, predovšetkým s akcentom na dodržanie procesných práv žalobcu v priebehu daňovej kontroly a v daňovom konaní. V odôvodnení vlastného enunciátu rozsudku uviedol podstatné skutkové zistenia orgánov daňovej správy a v nadväznosti na ne vyhodnotil zákonnosť napadnutých rozhodnutí z pohľadu splnenia podmienok na žalobcom uplatnené odpočítanie dane podľa relevantných hmotnoprávných ustanovení zákona o DPH.

Opis všetkých skutkových zistení v odôvodnení rozsudku nie je účelom súdneho prieskumu, ani na presvedčivosti rozsudku nepridá, keďže pre správny súd pri prieskume zákonosti administratívnych rozhodnutí je rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 veta prvá OSP) a pre účastníkov konania je obsah administratívneho spisu a skutkové zistenia tvoriace podklad preskúmaných rozhodnutí známy.

Vzhľadom na vykonané rozsiahle dokazovanie vo vzájomných súvislostiach obchodného reťazca preverovaných zdaniteľných obchodov, taktiež dokazovania v súvislosti s preverovaním možnosti samotnej výroby predmetného tokajského vína samorodného suchého sudového ako i predmetného jablčného vína a vzhľadom na logicky vyplývajúce vyhodnotenie zisteného skutkového stavu, odvolací súd skonštatoval, že odvolaním napadnutý rozsudok v časti odôvodnenia výroku obsahuje všetky náležitosti v zmysle ustanovenia § 157 ods. 2 OSP a v záveroch z neho vyplývajúcich je presvedčivý.

Zároveň odvolací súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu, posúdiac argumentáciu odvolacích dôvodov žalobcu, uvádza, že vo vzťahu k dôvodom neuznania žalobcom uplatneného nároku na vrátenie DPH zaplatenej pri kúpe predmetných komodít, sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti dopĺňa len nasledujúce dôvody (§ 219 ods. 2 OSP).

Predmetom súdneho prieskumu zákonosti napadnutých rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov bolo posúdiť opodstatnenosť namietanej neprimeranej miery prenosu dôkazného bremena na žalobcu v nadväznosti na zistený skutkový stav, pri preverovaní vyššie uvedeného nároku na vrátenie DPH za kontrolované zdaňovacie obdobie marec 2010.

Základným princípom výberu dane z pridanej hodnoty ako všeobecnej nepriamej dane je, že podnikateľ musí byť plne zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočnenie zdaniteľných obchodov podliehajúcich DPH. DPH je súčasťou ceny, čo zároveň na každom výrobnom a dodávateľskom stupni odráža jej nevyhnutnú proporcionalitu k nadobúdacej cene, preto je ňou zdaňovaný každý predaj tovaru a služieb v každej fáze výroby a distribúcie. Platiteľ si môže od dane, ktorú má odvieť štátu z vykonaného obratu, odpočítať daň, ktorú mu pri nákupe tovarov a služieb účtoval iný platiteľ ako súčasť ceny.

Tento princíp sa však neuplatňuje bez toho, aby platiteľ použil kúpený tovar na ďalšie svoje zdaniteľné plnenia v rámci výkonu jeho ekonomickej činnosti za účelom dosahovania pravidelného príjmu z podnikania. To znamená, že predmetný hmotný majetok, a to vzhľadom na jeho obvyklé použitie, by mal byť platcom DPH využívaný na činnosti spojené s dosahovaním pravidelného príjmu z jeho hospodárskej činnosti.

V tomto ohľade správca dane podstatu a princíp odvádzania dane z pridanej hodnoty, ako cieľ sledovaný zákonom o DPH, správne interpretoval a vzhľadom na skutkové zistenia správne aplikoval.

Nemožno prisvedčiť žalobcovmu tvrdeniu, že vyčerpal svoje dôkazné bremeno predložením vyššie spomenutých daňových dokladov, preukazujúcich uskutočnenie preverovaných zdaniteľných obchodov. Podstatným zistením v prejednávanej veci bola fiktívnosť, teda nereálnosť kontrolovaných zdaniteľných plnení.

Vo vzťahu k namietanému vyhodnoteniu zisteného skutkového stavu a k námietke neprimeraného

prenosu dôkazného bremena na žalobcu odvolací súd uvádza, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje), ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužívateľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar alebo služby boli reálne dodané (§ 8, § 9 zákona o DPH) a to práve osobou uvedenou na faktúre. To znamená, že zdaniteľné plnenie mu bolo dodané a DPH bola voči nemu uplatnená práve platiteľom DPH uvedeným na faktúre.

Neobstoja preto námietky žalobcu uvedené v žalobe, že žalovaný nemohol ovplyvniť konanie obchodných partnerov alebo obchodných spoločností tvoriacich reťazec zdaniteľných obchodov s predmetnou komoditou, za čo zároveň nemožno pričítať zodpovednosť na ťarchu žalobcu a rozširovať tak mieru jeho dôkazného bremena. Odvolací súd s poukazom na § 29 ods. 8 zákona o správe daní pripomína, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte. Uvedená podmienka zákona korešponduje aj s cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorým je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania práva (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02, Zb. s- I-5337, bod 76, ako aj z 21. februára 2006, Halifax, a i., C-255/02, Zb. s. I. 1609, bod 71).

Okrem spochybnenia vôbec samotnej výroby vysokého objemu predmetných komodít u výrobcu stojaceho na začiatku preverovaných obchodných reťazcov, na dôveryhodnosti deklarováných obchodov nepridajú ani skutočnosti preukazujúce zvyšovanie cien predmetu zdaniteľných obchodov medzi jednotlivými článkami reťazca s konečným dosiahnutím práva na odpočet DPH za príslušné zdaňovacie obdobie u každého článku obchodného reťazca, pričom tieto zdaniteľné obchody boli realizované bez prečerpania predmetných komodít, bez ich dopravy, bez vystavenia potrebných zákonom požadovaných sprievodných dokladov, napr. jednoznačne preukazujúcich pôvod vína (žalobca nedisponoval dokladmi preukazujúcimi označenie vína, registračné číslo výrobcu vína, registračné číslo vinohradu, dátum zberu hrozna, jeho odrodu a cukornatosť). Spochybnenie ekonomickej podstaty deklarováných obchodov dotvára i skutočnosť, že tieto boli realizované na tých istých skladových miestach predmetných nápojov, len s preznačením vlastníka na nádrži predmetného nápoja, či už sudového vína alebo jablčného vína. Navyše, zdaniteľné plnenia sa mali realizovať v reťazci daňových subjektov personálne prepojených osobou Mikuláša Varehu st. a žalobcu.

Správca dane preverovaním reálneho základu deklarováných obchodov vo vzájomných súvislostiach v rámci celého obchodného reťazca odberateľsko-dodávateľských vzťahov, počnúc skúmaním pôvodu prevádzaných komodít, cez skúmanie účelu ich použitia, manipulácie s nimi, foriém úhrad, ktoré prebiehali výlučne v hotovosti, prihliadnutím na celkové hospodárenie žalobcu za roky 2005 až 2010 z pohľadu dosahovania účelu podnikania končiac, dospel k správneému záverečnému konštatovaniu, že napriek formálnemu dodržaniu zákonných podmienok na odpočet dane, účel zákona o DPH nebol dodržaný, pričom preverovanú situáciu umožňujúcu uplatnenie práva na odpočítanie dane, správca dane vyhodnotil ako čisto umelý, bez akéhokoľvek ekonomického účelu.

Vo svetle skutkových zistení odvolací súd podotýka, že v danom prípade nemožno mať na zreteli len formálne uplatnenie zásady neutrality DPH, uplatňovanej v priestore Európskej únie, nakoľko túto možno bezvýhradne, bez skúmania účelu jednotlivých zdaniteľných plnení, aplikovať len v prípade, že zdaniteľné plnenia sú reálne a sleduje sa nimi hlavný podnikateľský účel, a síce dosahovanie zisku. V opačnom prípade, za okolností zistených správcom dane, nemôže byť nárok žalobcu predmetom súdnej ochrany, keďže z formálne preukazovaných, navyše podnikateľsky a ekonomicky bezúčelných obchodov žalobcu, vyplýva snaha splniť len formálne podmienky na uplatnenie odpočtu DPH zaplatenej na vstupe.

Vychádzajúc z uvedených okolností prípadu nebolo možné prisvedčiť požiadavke žalobcu na uznanie ním uplatneného nároku na odpočítanie DPH za kúpu predmetných komodít sudového a jablčného vína. Argumentácia svedčiaca právu na odpočet dane nemôže vychádzať len z priamočiareho jazykového výkladu ustanovení § 8 ods. 1 písm. a), § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, ale je potrebné vo vzájomných súvislostiach s využitím teleologického a systematického výkladu prihliadnúť i na základné princípy, na ktorých je výber dane z pridanej hodnoty postavený.

Odvolací súd po prieskume zákonnosti napadnutých rozhodnutí a procesných postupov predchádzajúcich ich vydaniu skonštatoval, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností, rešpektujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov vo vzájomných súvislostiach viažucich sa k deklaroványm zdaniteľným plneniam (§ 2 ods. 3 a ods. 6 zákona o správe daní), prijal a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH a účelom ním sledovaným. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predložené daňové doklady a dôkazy na preukázanie jeho nároku na vrátenie dane samé o sebe nepotvrdzujú, že prijal deklarované plnenia za účelom jeho ďalšieho využitia na dodávky tovarov a služieb žalobcu ako platiteľa vykonávajúceho sústavnú ekonomickú činnosť na pokračujúcom základe.

V nadväznosti na uvedené možno prijať záver, že daňové orgány v danom prípade vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena a v konaní neboli zistené dôvody pre presun dôkazného bremena zo žalobcu na správcu dane.

Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom, predovšetkým vo svetle kontrolných zistení v rámci obchodného reťazca u obchodných dodávateľov a odberateľov žalobcu, absentuje reálny základ, čo oprávnene vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarováných zdaniteľných plnení, ako i pochybnosti o vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní).

Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov, bude spochybnené.

Odvolací súd po vykonaní súdneho prieskumu napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa dospel k záveru, že tento v preskúmvanej veci v rozsahu žalobných dôvodov postupom v súlade s právnymi normami ustanovenými v druhej hlave piatej časti OSP náležite preskúmal zákonnosť rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov, ako i postupu predchádzajúceho ich vydaniu a v odôvodnení napadnutého rozsudku sa vysporiadal s podstatnými žalobnými námietkami.

Rozhodnutia žalovaného a správcu dane obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti a sú riadne odôvodnené.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Košiciach ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP v spojení s § 219 ods. 1, ods. 2 OSP potvrdil.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, keďže v odvolacom konaní nebol úspešný.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.