



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Ivana Rumanu, v právnej veci žalobcu: **S. R., s.r.o.**, N., X. K., IČO: X., právne zastúpený *JUDr. B. T., advokátkou, so sídlom P., K.*, proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Vazovova 2, Bratislava, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č.: I/224/17158-21739/2011/990268-r zo dňa 24. februára 2011, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 26S/8/2011-41 zo dňa 14. decembra 2011, jednomyselne

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 26S/8/2011-41 zo dňa 14. decembra 2011 **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**.

O d ô v o d n e n i e

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.: I/224/17158-21739/2011/990268-r zo dňa 24. februára 2011, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Komárno č.: 621/230/44003/10/GögA zo dňa 20. júla 2010.

Uvedeným rozhodnutím bol žalobcovi na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2008 znížený nadmerný odpočet zo sumy 67.166,37 € na sumu 793.74 € z dôvodu porušenia § 2 ods. 1 písm. a/, § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), keďže

si uplatnil odpočítanie dane v sume 66.372,64 € z tovaru, pri ktorom nebolo preukázané, že bol predmetom dane z pridanej hodnoty, že dodávateľom vznikla pri tomto tovare daňová povinnosť, a že tovar bol reálne dodaný odberateľovi žalobcu.

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že po preskúmaní rozhodnutí správnych orgánov, ako aj postupu žalovaného v medziach žaloby dospel k záveru, že rozhodnutia a postup správnych orgánov sú v súlade so zákonom. Žalobca si v zdaňovacom období február 2008 uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty na základe predložených faktúr v sume 1.999.542,-Sk. Správca dane, Daňový úrad Komárno vykonaním kontroly u žalobcu zistil, že v kontrolovanom období mal nakúpiť tovar od troch dodávateľov: A. M., s.r.o, A. R., s.r.o., a tiež A. S., s.r.o., ktorý mal ďalej dodať odberateľovi do iného členského štátu EÚ – N. Z tohto tovaru si žalobca podľa § 51 v nadväznosti na § 49 zákona o DPH odpočítal daň a pri jeho následnom dodaní do iného členského štátu EÚ si uplatnil oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH. Súd sa plne stotožnil so závermi dokazovania vykonaného na základe tuzemského i medzinárodného šetrenia správcu dane, z ktorého vyplynulo, že k zdaniteľnému plneniu (dodaniu tovaru) nedošlo, pretože ani v jednom článku obchodných reťazcov popísaných v napadnutom rozhodnutí sa nepreukázala reálna existencia a dodanie tovaru. Mimoriadne rozsiahle dokazovanie vykonané správcou dane v danom prípade spoľahlivo spochybnilo, že sa s deklarovávaným tovarom reálne obchodovalo v obchodných reťazcoch popísaných v odôvodnení rozhodnutia žalovaného. Toto dokazovanie dokonca spochybnilo i samotnú reálnu existenciu predmetných tovarov vzhľadom k zisteniam ohľadne prvých článkov týchto obchodných reťazcov, spoločností K., s.r.o., a S. M. K. B., u ktorých sa obchodovanie s ďalšími článkami predmetných obchodných reťazcov nepotvrdilo. Dodanie tovaru žalobcom v prípade 1. a 3. obchodného reťazca poprel i samotný konečný nemecký odberateľ S. R. G., L., ktorý tvrdil, že tovar kúpil od iných spoločností a nie od žalobcu.

Krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku poukázal aj na stanovisko žalovaného k námietkam žalobcu (krajský súd ho zhrnul do bodov 1. až 8. svojho rozsudku), v ktorom žalovaný uviedol:

K námietke 1., nesprávnosti a nezákonnosti rozhodnutia pre nedostatočne zistený skutkový stav uviedol, že žalobca ako dôkaz reálneho dodania tovaru predkladal iba dôkazy (faktúry, dodacie listy, CMR doklady), ale žiadne iné relevantné dôkazy preukazujúce materiálnu podstatu vecí, t.j. reálne dodanie tovaru nepredložil. Skutočná existencia tovaru sa nepotvrdila ani na jednom článku obchodného reťazca a to od pôvodcu tovaru – spoločnosť K., s.r.o., (1. a 2. obchodný reťazec) a pôvodcu S. M. K., B. (3. obchodný reťazec) až po konečného odberateľa v inom členskom štáte (spoločnosť S. R. G., L. a S. A. A. B., E.

K námietke 2., že správca dane nespochybnil predložené listinné doklady, na ktorých bolo presne uvedené meno dodávateľa a odberateľa a presný názov množstva dodaného tovaru, v prípade týkajúcom sa uplatnenia odpočtu (február 2008) z faktúr od dodávateľov A. R., spol. s.r.o., ktorí mu tovar riadne dodali, uviedol, že skutočnosť, že faktúra mala požadované náležitosti ešte neznamená, že údaje v nej uvedené odrážajú aj materiálne, reálne naplnenie písomnej informácie. Podpornými dokladmi, na základe ktorých sa dá preveriť, či skutočne došlo k zdaniteľnému obchodu, t.j. dodaniu tovaru tak, ako je uvedené na faktúre, slúžia ďalšie doklady (napr. zmluvy, dodacie listy, doklady o preprave ap.). V danom prípade žalobca (ale aj jeho dodávateľa, príp. ich dodávateľa), predkladali listinné doklady, ktorými dôvodili, že k dodaniu tovaru došlo, ale šetrením správcu dane (tuzemské a zahraničné dožiadania) sa tvrdenie žalobcu (keď je to uvedené na faktúrach, tak tovar bol dodaný) nepotvrdilo, lebo nebolo preukázané, že tovar skutočne existoval a bol dodaný, tzn.

nepotvrdila sa pravdivosť údajov uvedených na faktúrach. Pochybnosti o materiálnej existencii tovaru sú opodstatnené z dôvodu, že ani u pôvodcu tovaru (spoločnosť K. s.r.o., či S. M. K., B.) a ani u konečných odberateľov (hore uvedené nemecké spoločnosti) sa dodanie a nadobudnutie reálneho tovaru nepotvrdilo.

Tiež dôkazy o reálnej preprave tovaru uvedeného v predmetných faktúrach buď neexistovali, alebo sa preukázali ako nepravdivé. Tuzemské spoločnosti (K., s.r.o., M. – C., spol. s r.o., A. M., spol. s r.o., a A. R., spol. s.r.o.) v podstate tvrdili, že prepravu vykonal buď ich dodávateľ alebo jeho odberateľ. Uvedené tvrdenie sa však nikdy nepotvrdilo ako pravdivé, lebo ďalší v reťazci tvrdil to isté, pričom sa odvolával na dôkazy u toho druhého. Vierohodné dôkazy o vykonanej preprave predložené neboli. Napr. spoločnosť K., s.r.o., nedeklarovala žiadne dodanie tovaru. O reálnej existencii tejto spoločnosti, ako zdaniteľnej osoby, vznikajú pochybnosti (hore uvedené tuzemské zistenia – spoločnosť na sídle firmy vôbec nesídlila, nevyvíjala žiadne podnikateľské aktivity a konateľka spoločnosti, M. občianka A. M. N., je osoba neznáma. Preto pri tejto spoločnosti nemožno hovoriť ani o dodaní tovaru, ani o vykonaní nejakej prepravy. Konateľ ďalšej spoločnosti M. – C., spol. s r.o., S. J. uviedol (zápisnica č. 632/320/1002/09/Zbr zo dňa 29.01.2009), že spoločnosť nemala zamestnancov a nevlastnila dopravné prostriedky a prepravu zabezpečil dodávateľ (t.j. K., s.r.o.), nakoľko tovar sa už nachádzal priamo na kamióne, ktorý pokračoval k odberateľovi a on si nepamätá žiadnu prepravnú spoločnosť, ktorá zabezpečovala prepravu. Konateľ ďalšej spoločnosti A. M., spol. s r.o., tiež občan M. R. (ďalej len MR) C. O., nakoľko neovláda slovenský jazyk – údaj z ďalej uvedenej zápisnice, v zastúpení splnomocneným H. J. (poznámka: J. H. je aj účtovníkom spoločnosti M. – C., spol. s r.o.) do zápisnice č. 621/320/45665/08/Bys zo dňa 30.09.2008) uviedol, že prepravu tovaru zabezpečovala spoločnosť M. – C., spol. s r.o., (t.j. dodávateľ) vo svojom mene a na svoj účet až k odberateľovi spoločnosti A. R., spol. s r.o.. Ani jedna spoločnosť nevedela prepravu tovaru preukázať. K preprave tovaru zahraničným odberateľom bolo zistené, že určité doklady o preprave do zahraničia síce predložené boli, ale jednoznačne nepreukazovali prepravu konkrétneho tovaru. Uvedenému nasvedčujú medzinárodné zistenia, podľa ktorých zahraniční odberatelia dodávateľské faktúry od žalobcu stornovali a tiež uviedli, že tovar nepochádzal od žalobcu, ale od iných spoločností (napr. A.).

K námietke 3., že správca dane neuznal faktúry len z dôvodu, že nie sú spojené s dodaním tovaru a vystavením týchto faktúr nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, uviedol, že posúdenie a postup správcu dane pri hodnotení veci bol správny a v súlade so zákonom o DPH. S dodaním tovaru je spojený vznik daňovej povinnosti, ktorú zákon o DPH upravuje v ustanovení § 19 ods. 1 – daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru a tým kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom. Vzniku daňovej povinnosti teda predchádza dodanie tovaru, čo v danom prípade nebolo vierohodným a preukazným spôsobom potvrdené. Nakoľko nedošlo k dodaniu tovaru, nemohlo dôjsť k vzniku daňovej povinnosti. Zákon o DPH však rieši aj prípady, kedy faktúra vystavená je, ale k samotnému dodaniu tovaru vôbec nepríde. V takom prípade, ak platiteľ vo faktúre alebo v inom doklade o predaji uvedie vyššiu sumu ako je povinný platiť podľa tohto zákona, je povinný platiť túto vyššiu sumu dane (§ 71 ods. 6 zákona o DPH). Práve z dôvodu, že v konaní nebola preukázaná reálna existencia a dodanie tovaru, všetkým zúčastneným spoločnostiam v reťazci – K., s.r.o., M. – C., s.r.o., A. M., s.r.o., a A. R., s.r.o., nevznikla povinnosť platiť daň v zmysle ustanovenia § 19 ods. 1 zákona o DPH, ale v zmysle ustanovenia § 71 ods. 6 zákona o DPH, t.j. uvedením dane na faktúre. A to z dôvodu, že faktúra je doklad, ktorým si platiteľ uplatňuje právo na odpočítanie dane (vo väzbe na splnenie ďalších zákonom stanovených podmienok - § 51 v nadväznosti na § 49 zákona o DPH).

K námietke 4., že správca dane preveroval celý obchodný reťazec, zisťoval „prapôvodný pôvod tovaru“ a zaúčtovanie faktúr u obchodných partnerov, a že ide o skutočnosti, ktoré sa týkajú iného daňového subjektu, za ktorého on nezodpovedá, a preto nie je možné spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali obstarávacie procesy tovarov u iných daňových subjektov pred dodaním tovaru uviedol, že správca dane postupoval v súlade so zákonom pre opodstatnené pochybnosti o tvrdeniach žalobcu a dbal o to, aby skutočnosti pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie. Z dôvodu, že u priamych dodávateľov žalobcu t.j. spoločnosť A. R., s.r.o., A. S., s.r.o., a A. M., s.r.o., sa vierohodne a bezvýhradne nepotvrdilo reálne dodanie tovaru a vykonanie prepravy, správca dane s poukazom na § 29 ods. 2, 4 zákona o správe daní, za účelom získania objektívnej pravdy bol povinný šetriť celý obchodný reťazec vrátane zahraničných odberateľov. Kontrolu dane v uvedenom rozsahu vykonal aj preto, lebo základné pravidlá DPH musia byť dodržané v celom obchodnom reťazci, čo znamená, že najskôr musí byť daň za dodaný tovar do štátneho rozpočtu odvedená a až potom môže prísť k odpočítaniu dane. Správca dane bol povinný zisťovať pohyb tovaru v celom obchodnom reťazci a medzi všetkými uvedenými spoločnosťami: K., s.r.o., M. – C., s.r.o., A. M., s.r.o., A. R., s.r.o., a tiež A. S., s.r.o., až po zahraničných odberateľov. Podľa § 15 ods. 6 zákona o DPH je povinnosťou daňového subjektu v priebehu daňovej kontroly predkladať všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia. Žalobca nevyvrátil zistenia správcu dane aj keď mal na to dostatočný časový priestor (kontrola trvala od 10.05.2008 do 15.07.2010 na základe informácie, že žalobcu preveruje polícia) a neurobil tak ani na výzvu správcu dane. V danom prípade je zarážajúca skutočnosť, že ani len u jedného daňového subjektu sa nepreukázala materiálna existencia tovaru. Žalobca v spolupráci so svojimi obchodnými partnermi (dlhodobo s nimi spolupracuje) mal možnosť zabezpečiť si z vlastnej iniciatívy relevantné dôkazy, čo ale v celom konaní neučinil.

K námietke 5. a odvolávaniu sa na rozsudky Súdneho dvora Európskej únie (predtým ESD) C-354/03, C-353/03, C-484/03 a C-439/04 vo veci uznania/neuznania nároku na odpočítanie dane v rámci reťazca s poukazom na to, že mu žalovaný nepreukázal úmysel a vedomosť o podvodnom konaní uviedol, že správca dane nepreukazuje úmysel (žiadne ustanovenie zákona o správe daní nepojednáva o povinnosti správcu dane preukazovať úmysel daňového subjektu, a je to práve daňový subjekt (žalobca), ktorý je povinný preukazovať (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a pre preukázanie dôkazného bremena nepostačujú iba formálne, t.j. listinné doklady.

K námietke 6., že predovšetkým faktúra je správnym dokladom preukazujúcim, že k zdaniteľnému plneniu došlo a na základe nej si môže odpočítať daň, je mylná. Faktúra je doklad, ktorým (ale nie na základe ktorého!) platiteľ preukazuje svoje právo uplatniť odpočítanie dane. Ako už bolo uvedené, aby k odpočítaniu dane mohlo prísť, nestačí predložiť len faktúru. V prvom rade musí prísť k dodaniu tovaru a z toho titulu ku vzniku daňovej povinnosti. Najskôr musí prísť k naplneniu materiálnej podstaty veci (k dodaniu tovaru) a až následne k vystaveniu faktúry (§ 71 zákona o DPH), len v takomto prípade môže prísť k odpočítaniu dane. V prípade, že je vystavená faktúra, ale dodanie tovaru sa neuskutoční (daňová povinnosť síce dodávateľovi vznikne (§ 71 ods. 6 zákona o DPH), ale právo na odpočítanie nevzniká. Základné pravidlá DPH musia byť dodržané v celom obchodnom reťazci.

K námietke 7., že úvahy správcu dane nie sú preverené a dokázateľné, čím správca dane nevyvrátil tvrdenia navrhovateľa sú neopodstatnené. Primárnou povinnosťou toho, kto

požaduje od štátu vrátenie nadmerného odpočtu je preukázať, že na jeho vrátenie má právny nárok. Ak je platiteľ v pozícii dodávateľa, tak preukazuje, že zdaniteľné plnenie uskutočnil tak, ako bolo deklarované na daňových dokladoch. Aj keď je platiteľ (v danom prípade žalobca) v pozícii odberateľa, rovnako musí preukázať, že zdaniteľné plnenie sa reálne uskutočnilo tak, ako je deklarované na dokladoch.

K námietke 8., porušeniu ustanovenia § 2 ods. 1 zákona o správe daní uviedol, že je právne irelevantná. Správca dane zistil a daňový subjekt aj sám potvrdil, že dodanie tovaru deklaruje len vystavenými faktúrami a predloženým účtovníctvom. Hodnotenia správca dane vychádzajú z faktov, ktoré získal z rôznych zdrojov (dožiadania na daňové úrady, polícia, zahraničná daňová správa, medzinárodné informácie VIES, ap.), čo svedčí o objektivite vykonaného dokazovania a z neho vyplývajúcich logických záverov správca dane.

Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca a navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného, vec mu vráti na ďalšie konanie a prizná náhradu trov konania. V dôvodoch odvolania namietal, že počas daňovej kontroly s dôkazmi nebol oboznamovaný aj napriek tomu, že sa domáhal nahliadnutia do spisu a vyhotovenia jeho kópií. Na výzvu daňového úradu predkladal všetky dôkazy, ktoré sa týkali jeho podnikania a zúčastňoval sa ústneho pojednávania. Správca dane nespochybňoval ním predložené dôkazy a ani neuviedol, že by mal mať nekompletné účtovníctvo, že by mali mať listinné dôkazy nedostatky, nespochybnil svedecké výpovede a nežiadal ďalšie vyjadrenie. O tom, že dodanie tovaru pre jeho dodávateľa od iného právneho subjektu bolo spochybnené sa dozvedel až z protokolu o kontrole. Má za to, že v súdnom konaní sa mala riešiť zásadná právna otázka posúdenia a rozloženia dôkazného bremena medzi žalobcu (ako daňový subjekt a platiteľ a DPH) a správca dane v prípade, ak prijaté zdaniteľné plnenie materiálne existuje, ale sú pochybnosti o osobe dodávateľa a tiež platiteľa, keď dodávateľ v rámci miestneho zisťovania nevie preukázať ako dodaný tovar obstaral a následne reálne predal platiteľovi DPH. Sporná je teda skutočnosť, či dodávateľ žalobcu, ktorý uplatnil daň voči žalobcovi ako platiteľovi, obstaral a dodal tovar. Ide o skutočnosti, ktoré sa týkajú iného daňového subjektu ako žalobcu, a za ktoré zodpovedá iný daňový subjekt. V zásade nie je možné spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali obstarávací procesy tovarov u iných subjektov pred dodaním tovaru. U žalobcu nebola spochybnená materiálna existencia tovaru, disponoval a predložil všetky relevantné doklady spojené s dodaním tovaru, prepravou tovaru a predajom tovaru, ako aj potvrdením prepravcu o reálnej existencii tovaru.

Poukázal na to, že Súdny dvor Európskej únie vo svojich rozhodnutiach C-354/03, C-355/03 a C-484/03 konštatoval, že uplatnenie nároku na odpočet dane na vstupe u osôb povinných k dani, ktorých plnenia boli v rámci reťazca poskytnuté s úmyslom dopustiť sa podvodu, alebo pokiaľ ich plnenia nasledovali v dodávateľskom reťazci, kedy tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli, alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odopretý. Žalobcovi ako daňovému subjektu zákon nedáva právne prostriedky na sledovanie obstarávacích procesov svojich dodávateľov a správca dane musí uniesť aj dôkazné bremeno v tom, že vedel, alebo mohol vedieť o podvodnom plnení. Kruh kritérií, z ktorých sa zisťuje úmysel a vedomosť žalobcu stanovuje a dokazuje správca dane, pričom musia byť v rozumnej miere, ktorú možno predpokladať v obvyklom obchodnom styku daňových subjektov. Na vykonané obchodné transakcie bola vykonaná kontrola nemeckými finančnými a colnými orgánmi v S. A. a neboli zistené nedostatky, teda jeho spoločník má za to, že nie je právny dôvod na zníženie nároku na odpočet DPH.

Správca dane vychádza z ustanovenia § 29 zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti, no paradoxne nikde neuvádza, ako zhodnotil jednotlivé obchodné transakcie, keď dôkazy boli riadne predložené, že daňový subjekt obchod vykonal, predložil CMR a príslušné doklady, faktúry boli riadne vystavené a dodávateľské faktúry boli aj uhradené. Tieto doklady a ani úhrada tovaru v celom daňovom konaní nebola popretá. Daňovému subjektu nie je zrejmé, a správca dane to ani nikde neuvádza, akými inými dostupnými a hodnovernými dôkazmi mal povinnosť ešte disponovať, aby vyvrátil pochybnosti správcu dane a aby splnil dôkaznú povinnosť, a tiež preukázal, že dodávka tovaru bola riadne uskutočnená.

Ďalej uviedol, že správca dane dôkazy v zmysle § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. dostatočne nevyhodnotil a dopustil sa aj porušenia iných zákonných ustanovení pri výkone kontroly, a to zákonných lehôt na vykonanie a ukončenie kontroly. V § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. sú stanovené lehoty na vykonanie kontroly maximálne v trvaní 6 mesiacov, ktorú je možné predĺžiť maximálne o ďalších 6 mesiacov. Požiadavka predĺženia musí byť riadne odôvodnená a o skutočnostiach, ktoré ju odôvodňujú musí byť daňový subjekt riadne a včas upovedomený. Pri spracovaní protokolu bolo porušené právo daňového subjektu zakotvené v § 15 zákona č. 511/1992 Zb. v znení noviel, vyjadriť sa ku všetkým skutočnostiam zisteným počas daňovej kontroly, právo zúčastňovať sa vyjadrenia svedkov, dávať im otázky, právo nazerania do spisu, oboznámenia sa s jednotlivými úkonmi, dôkazmi, vyžiadať si kópie dôkazov, atď. Daňový úrad odňal tieto procesné práva daňovému subjektu a jeho postup nemôže byť chránený právom. O zabezpečovaní dôkazov vykonávaných správcom dane pri kontrole nebol ani daňový subjekt, ale ani jeho zástupca žiadnym spôsobom vyrozumiený. Procesné postavenie daňového subjektu správcu dane taktiež porušil.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu písomne nevyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p., § 246c ods. 1 O.s.p.) preskúmal napadnuté rozhodnutie v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p., § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.) a po tom, ako bol deň vyhlásenia rozhodnutia zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli najvyššieho súdu a jeho internetovej stránke www.nsud.sk, v senáte rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011) a rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

Podľa § 244 ods. 1 O.s.p. v správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutia a postupov orgánu verejnej správy.

Z obsahu predloženého súdneho spisu a administratívneho spisu žalovaného najvyšší súd zistil, že správca dane upovedomením o výkone kontroly zo dňa 02.05.2008 č. 621/320/18202/08/Bys. začal u žalobcu dňa 10. mája 2008 daňovú kontrolu na daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2008. Daňová kontrola bola zameraná na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu. Z dôvodu vykonávaných medzinárodných šetrení bola prerušená v období od 01.10.2008 do 07.12.2008 rozhodnutím zo dňa 17.09.2008 č. 621/320/41366/08/Bys a oznámením zo dňa 16.12.2009 č. 621/320/58310/09/Csj. Na základe žiadosti zo dňa 16.12.2009 bola lehota na ukončenie kontroly nadriadeným orgánom predĺžená do 16. júla 2010, o čom bol daňový subjekt upovedomený listom č. 621/320/2004/Csj zo dňa 19. januára 2010.

O výsledku daňovej kontroly správca dane vypracoval protokol č. 621/320/34354/10/Bys zo dňa 14.06.2010, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie doručený splnomocnenému zástupcovi daňového subjektu, ktorý sa k nemu v zákonom stanovenej lehote vyjadril tak, že so zisteniami správcu dane nesúhlasí. Na základe toho správca dane vypracoval Dodatok č. 1 k protokolu zo dňa 09.07.2010, a keďže daňový subjekt nepredložil žiadne dôkazy, správca dane výsledok daňovej kontroly nezmenil. Žalobca ani jeho splnomocnený zástupca sa prerokovania protokolu nezúčastnili, preto bol protokol aj jeho Dodatok č. 1 prerokovaný dňa 15.07.2010 v súlade s ustanovením § 15 ods. 12 zákona o správe daní.

Na podklade kontrolných zistení vydal správca dane dodatočný platobný výmer č. 621/230/44003/10/GögA zo dňa 20.07.2010 (ďalej len „rozhodnutie“), ktorým znížil žalobcom uplatnený nadmerný odpočet zo sumy 2.023.454,-Sk na sumu 23.912,-Sk, keď neuznal daň v sume 1.999.542,-Sk z dôvodu porušenia § 2 ods. 1 písm. a/ a § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, keďže si daňový subjekt odpočítal daň z faktúr od 3 (troch) dodávateľov:

- A. M., spol. s r.o., Ž. X. K., IČO: X, DIČ: X. – faktúra č. 2008021, 2008024 a 2008027 - daň v celkovej sume 521.234,70 Sk,
- A. R., spol. s r.o., N., X. K., IČO: X., DIČ: X. – faktúra č. 2008/026, 2008/019 a 2007/0204 – daň v celkovej sume 1.030.925,40 Sk, a
- A. S., s.r.o., D., X. K., IČO: X., DIČ: X. – faktúra č. 801004 – daň v celkovej sume 447.382,30 Sk,

a v konaní nebolo preukázané, že tovar (mosadz, nerez, Cu materiál) bol uvedenými spoločnosťami reálne nadobudnutý, a tým aj reálne dodaný kontrolovanému daňovému subjektu, a ďalej do iného členského štátu EÚ.

Daňový subjekt (žalobca) S. R., s.r.o., na základe splnomocnenia zo dňa 03.06.2008 počas daňovej kontroly zastupovala Ing. A. K., I. M., X. K., ktorá proti dodatočnému platobnému výmeru podala odvolanie. V priebehu odvolacieho konania (odvolanie podané 09.08.2010) došlo k zmene konateľov kontrolovanej spoločnosti. Od 23.08.2010 je novým konateľom F. S., F., P. S. R. N. a I. I. K., B., B. X., M. R. Dňa 11.11.2010 I. I. K. splnomocnil na zastupovanie spoločnosti advokátku JUDr. B. T., P., K. (splnomocnenie doručené správcovi dane 22.11.2010).

Na základe podaného odvolania žalovaný napadnutým rozhodnutím č. I/224/17158-21739/2011/990268-r zo dňa 24.02.2011 potvrdil rozhodnutie správcu dane, Daňového úradu Komárno č. 621/230/44003/10/GögA zo dňa 20.07.2010 – dodatočný platobný výmer, ktorým bol žalobcovi na dani z pridanej hodnoty znížený nadmerný odpočet zo sumy 67 166,37 € na sumu 793,74 €.

Správca dane a žalovaný v odôvodnení svojich rozhodnutí uviedli, že daňovou kontrolou boli zistené tieto skutočnosti.

Správca dane zistil, že žalobca sa v kontrolovanom období zaoberal nakladaním s odpadmi (jedna z jeho činností uvedených vo výpise z obchodného registra Okresného súdu Nitra, vl. č. 22006/N, oddiel: Sro) a nakupoval kovový materiál (šrot) od uvedených dodávateľov, ktorí mu dodaný tovar nakúpili v rámci 3 (troch) obchodných reťazcov.

Ako bolo vyššie uvedené, žalobca si v kontrolovanom období odpočítal daň z troch faktúr v celkovej sume 521.234,70 Sk (dodávka tovaru z 1. obchodného reťazca)

od dodávateľa A. M., spol. s r.o. (-faktúra č. 2008021, int. č. 28010, zo dňa 21.02.2008, dátum dodania 14.02.2008, nerez 21,78 t, DPH v sume 239.111,40 Sk (ďalej „faktúra č. 2008021“), - faktúra č. 2008024, int. č. 28011, zo dňa 28.02.2008, dátum dodania 18.02.2008, nerez 13,28t, DPH v sume 141.611,60 Sk (ďalej „faktúra č. 2008024“), - faktúra č. 2008027, int. č. 28015, zo dňa 06.03.2008, dátum dodania 28.02.2008, nerez 13,260 t, DPH v sume 140.511,70 Sk (ďalej „faktúra č. 2008027“), a tvrdil, že predmetný tovar ďalej dodal nemeckému odberateľovi spoločnosti S. R. G., L., čo preukazoval odberateľskými faktúrami č. 03 zo dňa 17.03.2008 (dodávka presne tak, ako na dodávateľskej faktúre č. 2008021), č. 04 zo dňa 17.03.2008 (dodávka presne tak, ako na dodávateľskej faktúre č. 2008024) a č. 2008/05 zo dňa 29.02.2008 (dodávka presne tak, ako na dodávateľskej faktúre 2008027).

Správca dane ďalej zistil, že **žalobca si v kontrolovanom období odpočítal daň z troch faktúr v celkovej sume 1.030.925,40 Sk** (dodávka tovaru z 2. obchodného reťazca) od dodávateľa A. R., spol. s r.o., (- faktúra č. 2007/0204, int. č. 28006, zo dňa 31.12.2007, dátum dodania 15.10.2007, Cu materiál 23,22 t, DPH v sume 534.902,70 Sk (ďalej „faktúra č. 2007/0204“), - faktúra č. 2008/019, int. č. 28007, zo dňa 14.02.2008, dátum dodania 15.10.2007, za opravu základu dane k faktúre č. 2007/0204 z dôvodu konečnej fixácie ceny, DPH v sume 94.663,40 Sk (ďalej „faktúra č. 2008/019“), - faktúra č. 2008/026, int. č. 28012, zo dňa 22.02.2008, dátum dodania 18.02.2008, mosadz 21,69 t, DPH v sume 401.359,30 Sk (ďalej „faktúra č. 2008/026“), a tvrdil, že predmetný tovar ďalej dodal nemeckému odberateľovi spoločnosti S. A. E., čo preukazoval odberateľskou faktúrou č. 01 zo dňa 17.03.2008 (dodávka presne tak, ako na dodávateľskej faktúre č. 2008/026). K faktúre č. 2007/0204 a 2008/019 sa konateľ spoločnosti vyjadril, že tovar bol čo do množstva dodaný v októbri 2007, ale cenovo bol konečne dojednaný vo februári 2008 (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 621/320/23576/08/Bys zo dňa 28.05.2008).

Správca dane zistil, že kontrolovaný daňový subjekt si v zdaňovacom období október 2007 až január 2008 neuplatnil daň z predmetnej faktúry (faktúra bola evidovaná iba v kontrolovanom zdaňovacom období február 2008) a medzinárodným šetrením (žiadosť č. 621/320/31884/08/Bys zo dňa 10.07.2008 a odpoveď č. I/621/11549-122549/09/Stu zo dňa 18.11.2009) zistil, že dodávateľom tovaru v skutočnosti nebol kontrolovaný daňový subjekt (žalobca), ale spoločnosť A. R., spol. s r.o., ktorá vystavila tiež faktúry č. 2007/0204 a 2008/019. N. daňová správa potvrdila, že k faktúram č. 55 (jedna z 31.12.2007 a 2. z 15.01.2008), ktoré má spoločnosť S. A. E. zaúčtované, boli vystavené dobropisy č. 572730 z 31.12.2007 a č. 574620 z 01.02.2008, a uvedené faktúry neboli daňovým subjektom priznané v záznamoch o DPH. Týmto zistením sa potvrdilo, že tovar uvedený na predmetných faktúrach č. 2007/0204 a 2008/019 nebol kontrolovaným daňovým subjektom (žalobcom) reálne dodaný spoločnosti S. A. E.

Z dôvodu, že žalobca v priebehu daňovej kontroly preukazoval v daňovom priznaní deklarované nadobudnutie tovaru v podstate len na základe listinných dokladov a nevedel vierohodne preukázať na materiálnej báze reálne dodanie tovaru od spoločnosti A. M., s r.o., A. R., s r.o., a ďalej spoločnosti A. S., s r.o., správca dane vykonal rozsiahle šetrenie vo veci tým, že preveroval celé obchodné reťazce, a zisťoval pritom prvotného dodávateľa, t.j. pôvod tovaru, a konečného odberateľa, t.j. konečnú spotrebu tovaru.

Týmto šetrením, v prvom obchodnom reťazci (K. s.r.o. → M. – C., spol. s r.o. → A. M., spol. s r.o. → kontrolovaný daňový subjekt) a v druhom obchodnom reťazci (K. s.r.o. → M. – C., s.r.o. → A. M., s.r.o. → A. R., s.r.o. → kontrolovaný daňový subjekt) správca dane zistil nasledovné:

spoločnosť A. R., s.r.o., deklaruje nákup tovaru výlučne od spoločnosti A. M., s.r.o.
spoločnosť A. M., s.r.o., (dodala tovar spoločnosti A. R., s.r.o., a kontrolovanému daňovému subjektu) deklaruje nákup tovaru výlučne od spoločnosti M. – C., s.r.o., a spoločnosť M. – C., s.r.o., deklaruje nákup tovaru výlučne od spoločnosti K., s.r.o.

Z uvedených skutočností jednoznačne vyplýva, že všetok tovar predávaný medzi uvedenými spoločnosťami (v oboch obchodných reťazcoch) pochádza výlučne od spoločnosti K., s.r.o.,. Možno teda jednoznačne konštatovať, že spoločnosť K., s.r.o., ako pôvodca tovaru, nemohla v zdaňovacom období február 2008 dodať tovar (uvedený v evidencii DPH za 2/2008 spoločnosti M. – C., s.r.o., pod int. č. zDF08020008 až zDF08020025, zDF08020027 až zDF08020029) pre prvého odberateľa M. – C., s.r.o., a ten ani ďalšiemu deklarovanému odberateľovi A. M., s.r.o., (a ten následne žalobcovi - S. R., s.r.o., a tiež spoločnosti A. R., s.r.o., ktorá je tiež dodávateľom žalobcu) z dôvodu, že táto spoločnosť nevykonávala žiadne podnikateľské aktivity, za kontrolované zdaňovacie obdobie nepodala žiadne daňové priznanie DPH (čím nedeclarovala žiaden nákup a predaj tovaru) a z dôvodu, že konateľka A. M. N. je osobou neznámou ako v policajných, tak aj v daňových evidenciách M. R..

Keďže sa v K., s.r.o., ani v M.–C., s.r.o., nijakým spôsobom nepreukázala reálna existencia tovaru a jeho ďalšie reálne dodanie, správca dane preveroval aj ďalší obchodný článok – odberateľa spoločnosť A. M., s.r.o., a zistil, že má prenajatú kanceláriu, v ktorej sa nik nezdržiaval. V spoločnosti M. - C., s.r.o., a A. M., s.r.o., sa dodávky tohto istého tovaru preukazovali len listinnými dôkazmi (napr. faktúry, evidencia DPH, kniha pohľadávok a záväzkov, kúpne zmluvy, dodacie listy) a „holým“ tvrdením o dodaní tovaru bez akýchkoľvek relevantných dôkazov. Konateľ M. – C., s.r.o., tvrdil, že prepravu vykonal dodávateľ (čo je, vzhľadom na zistenia týkajúce sa K., s.r.o., nereálne) a odberateľ A. M., s.r.o. tvrdil, že prepravu vykonal dodávateľ. Reálne dôkazy o tom, ako a akým konkrétnym spôsobom bola vykonaná preprava tovaru, pochádzajúca od K., s.r.o., však nevedela preukázať ani jedna spoločnosť.

K dodávke tovaru od spoločnosti A. M., s.r.o., správca dane medzinárodným šetrením (žiadosť č. 621/320/31841/08/Bys zo dňa 10.07.2008 a odpoveď č. I/621/11550-129784/09/Srn zo dňa 03.12.2009 (ďalej „odpoveď MVI zo dňa 03.12.2009“) zistil, že tovar uvedený na predmetných faktúrach nemohol byť v kontrolovanom zdaňovacom období v skutočnosti dodaný nemeckému odberateľovi S. R. G., L. a to z dôvodu, že v prílohe odpovedi boli k prevereným faktúram č. 03 a 04 zo dňa 17.03.2008 a č. 2008/05 z 29.02.2008 zaslané dobropisy (Gutschrift), ktoré boli v odberateľskej spoločnosti S. R. G., L. zaúčtované. Napriek prísluibu spoločnosti, ďalšie doklady týkajúce sa nákupu tovaru od kontrolovaného daňového subjektu, nepredložili. V odpovedi MVI z 03.12.2009 je tiež uvedené, že tovar bol nakúpený od A. alebo A. M., teda nie od kontrolovaného daňového subjektu S. R., s.r.o.,.

Správca dane k druhému dodávateľovi tovaru pre žalobcu, k spoločnosti A. R., s.r.o., zistil, že:

Tovar pre A. R., s.r.o., dodala A. M., s.r.o., (faktúry č. 2008/009 až 2008/027). Zo zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 30.09.2008, spísanej s konateľom C. O. vyplýva, že táto spoločnosť kupovala tovar len od M. – C., s.r.o., (M. – C., s.r.o., kupovala tovar len od K., s.r.o.). Uvedené potvrdil aj Ing. E. H., konateľ spoločnosti A. R., s.r.o., keď do zápisnice o miestnom zisťovaní zo dňa 30.09.2008 uviedol, že tovar nakupoval výlučne od A. M., s.r.o., ktorá mala vykonať aj prepravu tovaru (v A. M., s.r.o., okrem „holého“ tvrdenia konateľa spoločnosti preprava preukázaná nebola).

K dodávke tovaru od spoločnosti A. R., s.r.o., (dodávateľská faktúra č. 2008/026) žalobca tvrdil, že tovar ďalej fakturoval nemeckému odberateľovi S. A. E. (odberateľská faktúra č. 01 zo dňa 17.03.2008 vo väzbe na dodávateľskú faktúru č. 2008/026). Správca dane medzinárodným šetrením (žiadosť zo dňa 10.07.2008 a odpoveď zo dňa 18.11.2009 (ďalej „odpoveď MVI zo dňa 18.11.2009“) zistil, že tovar uvedený na faktúre nemohol byť v skutočnosti dodaný nemeckému odberateľovi, S. A. E. z dôvodu, že v prílohe odpovede k preverovanej faktúre bol zaslaný dobropis č. 577374, ktorý bol v nemeckej odberateľskej spoločnosti zaúčtovaný dňa 29.02.2009 a v odpovedi z 18.11.2009 je tiež uvedené, že tovar bol nakúpený vo firme A. (teda nie u žalobcu).

Pokiaľ ide o spoločnosť M. – C., s.r.o., v kontrolovanom období február 2008 bol jej konateľom a jediným spoločníkom M. občan S. J. K.. V odvolacom konaní došlo k zmene konateľa, od 31.10.2008 sa ním stal občan Kórejskej R. C. A. L., S.S. a novým a jediným spoločníkom spoločnosť C. I. Inc., V., S. R.

Správca dane ďalej zistil, že **kontrolovaný daňový subjekt si v kontrolovanom období odpočítal daň v celkovej sume 447.382,30 Sk** aj z faktúry č. 801004, int. č. 28013, zo dňa 28.02.2008, dátum dodania 18.02.2008, mosadz 23,53 t, od dodávateľa A. S., s.r.o., (**dodávka tovaru z 3. obchodného reťazca**). Žalobca tvrdil, že predmetný tovar ďalej dodal nemeckému odberateľovi, spoločnosti S. A. E., čo preukazoval odberateľskou faktúrou č. 2008/02 zo dňa 18.02.2008 (dodávka presne tak, ako na dodávateľskej faktúre č. 801004).

Správca dane k tretiemu dodávateľovi tovaru pre žalobcu, spoločnosti A. S., s.r.o., zistil nasledovné skutočnosti:

Spoločnosť A. S., s.r.o., nedeklarovala žiadne nadobudnutie tovaru z M. R., z čoho vyplýva, že v zdaňovacom období február 2008 nenadobudla tovar z iného členského štátu. Toto sa potvrdilo aj medzinárodným šetrením (dožiadanie zo dňa 15.10.2008 a odpoveď zo dňa 11.03.2010), keď M. daňová správa zistila, že S. K., bývalý konateľ dodávateľskej spol. S. M. K., B. (spoločnosť predal 18.08.2009 opäť v priebehu kontroly), nepotvrdil vydávanie faktúr a realizáciu transakcií v mene spoločnosti a v svojom vyhlásení sa nevyjadril, „poprel“ k okolnostiam transakcie a vzťahom s obchodnými partnermi, pretože mohol mať sklon k jeho obvineniu z trestného činu. Z vykonaných šetrení vyplynulo, že uvedení prepravcovia nejaký tovar zahraničným odberateľom prepravili, ale v konaní nebolo jednoznačne potvrdené, že bol prepravený ten istý konkrétny tovar (pochádzajúci od spoločnosti K., s.r.o., a S. M. K., B.) a v takom istom množstve, ako je uvedené na predmetných faktúrach. V odpovediach na medzinárodné šetrenie bolo potvrdené, že tovar bol dodaný od spoločnosti A. M. alebo A. Nejednalo sa teda o dodanie tovaru od žalobcu, ktorý deklaruje na uvedených dodávateľských a odberateľských faktúrach.

Správca dane ďalej zistil (a v rozhodnutí podrobne uviedol) nielen personálne obsadenie preverovaných spoločností, ale aj ich správanie ako daňových subjektov, počas kontroly porovnával aj obsah podaných priznaní DPH za kontrolované zdaňovacie obdobie február 2008, a uvedené zistenia nasvedčujú tomu, že sa jedná o typický obchodný reťazec, ktorý má všetky znaky karuselového obchodu.

Prvý zistený dodávateľ – pôvodca tovaru daňové priznanie nepodal a je v podstate „fiktívny“ daňový subjekt. Ostatní, v reťazci uvedení, daňové priznanie podali, pričom v nich vykázali vysoké vstupy, vysoké výstupy a vo vzťahu k štátnemu rozpočtu nízku daňovú povinnosť. Jeden zo subjektov je „živý“ daňový subjekt (A. R., s.r.o.), ostatné sú v podstate problémové. V reťazci vystupujú externé osoby (J. H., splnomocnenec a pod.), ktoré konajú

v mene niektorých spoločností, príp. konateľov. Medzi niektorými spoločnosťami a osobami existujú vzájomné väzby (napr. J. H. – vedie účtovníctvo spoločnosti M.–C., s.r.o., a A. M., s.r.o., a v daňovom konaní svojím spôsobom zastupuje M. konateľov, ktorí neovládajú slovenský jazyk; J. H.–spoločnosť A. S., s.r.o., je zároveň konateľom M. dodávateľskej spoločnosti S. M. K., B., a pod.).Všetky spoločnosti, vrátane žalobcu, deklarujú nákup a predaj tovaru len na základe listinných dôkazov. Na materiálnej základni nebol dostatočne preukázaný ani nákup ani dodanie tovaru do iného členského štátu, ani reálna preprava medzi jednotlivými obchodnými článkami, spoločnosťou A. S., s.r.o., ktorého pôvod bol v M. R. (dodanie tovaru od S. M. K., B. sa v konaní nepreukázalo). Taktiež sa nepotvrdilo prijatie deklarovaných tovarov zahraničnými odberateľmi S. R. G., L. a S. A. E., pretože tieto spoločnosti vystavili k faktúram za tovar dobropisy, čím popreli akékoľvek prijatie tovaru.

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

Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá pre správca dane v daňovom konaní ustanovuje povinnosť postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 2 ods. 3), podľa ktorej 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. Zásada rovnosti (§ 2 ods. 7), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti, vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

Podľa § 2 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH, **predmetom dane je a/ dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou.**

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.**

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 (§ 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH).

Podľa § 19 ods. 1 veta prvá zákona o DPH, v znení účinnom v čase daňovej kontroly, **daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru.**

Žalobca je v reťazci daňových subjektov konečným daňovým subjektom na území Slovenskej republiky, kde si uplatňuje a aj odpočítava daň z nadobudnutého tovaru (v podaných daňových priznaniach aj za iné zdaňovacie obdobia vykazuje nadmerné odpočty). Nadobudnutý tovar následne dodáva do iného členského štátu Európskej únie – N.

Podľa § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní, *správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.*

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 (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.).

S poukazom na citované ustanovenie je potrebné uviesť, že podmienky uvedené v § 20 a nasl. (odpočítanie dane) zákona o DPH 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 zneužitelnosť, 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.*

V zmysle vyššie citovaného ustanovenia (§ 29 ods. 8 zákona) je preto ***dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý má povinnosť preukázať všetky tvrdené skutočnosti***, pričom správca dane, resp. žalovaný, tieto dôkazy len vykonáva.

Správu daní a príjmov, ktoré sú príjmom štátneho rozpočtu, vykonávajú finančné orgány samostatne. Daňové úrady ako finančné orgány okrem iného zisťujú a overujú skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Robia tak v daňovom konaní a v rámci tohto konania majú, a môžu daňové subjekty uplatniť svoje práva, ktoré im zákon priznáva a súčasne, a to predovšetkým, splniť svoju dôkaznú povinnosť. V daňovom konaní (v ktorom sa podľa zákona kladie dôraz na záujem štátu, resp. záujem verejný na riadnom plnení daňovej povinnosti, čo je zákonom uložená a ústavne podložená poplatková povinnosť voči štátu), platí totiž nielen obvyklá procesná zásada voľného hodnotenia dôkazu kompetentným orgánom, ale aj zásada prejednávacia (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.).

Z kontrolných zistení vyplynulo, že žalobcom deklarované obchodné transakcie sa reálne neuskutočnili, lebo vecné a časové podmienky na odpočítanie dane neboli splnené, čo je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane.

V sporných prípadoch sa jednalo predovšetkým o skúmanie splnenia zákonných podmienok pre odpočítanie dane. Ak si žalobca ako platiteľ dane uplatní nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako ich deklaroval v daňovom priznaní, alebo na predložených dokladoch (zmluvy, faktúry, dodacie listy, CMR doklady) a to aj osobou uvedenou na týchto dokladoch. Žalobca túto skutočnosť nevedel preukázať a sám dodávateľ (podľa predložených faktúr, z ktorých si žalobca uplatnil odpočet dane) potvrdil, že tovar nedodal.

Daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane (§ 15 ods. 1 zákona o správe daní).

Podľa § 29 ods. 1 a 2 zákona o správe daní, správca dane, ktorý vykonáva dokazovanie dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Z uvedeného vyplýva, že správca dane je oprávnený, v prípade pochybností (a tie v danom prípade boli opodstatnené), preverovať celý obchodný reťazec. Daňový subjekt okrem tvrdenia, že k dodaniu tovaru došlo (lebo podľa kontrolovaného daňového subjektu o tom svedčia vystavené a zaúčtované faktúry), nijakým iným relevantným spôsobom nepreukázal svoje tvrdenie a to napriek výzve správcu dane zo dňa 18.07.2008. Pritom z ustanovenia § 29 ods. 8 zákona o správe daní jasne vyplýva, že je to práve daňový subjekt, ktorý 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.

Daňovou kontrolou preveroval správca dane dodržiavanie jednotlivých ustanovení zákona o DPH a to nielen po formálnej stránke, ale aj po materiálnej stránke, a aj z dôvodu pochybností (len na základe predložených listinných dokladov, ako to očakával daňový subjekt), nemohol mu uznať odpočítanie dane tak, ako si uplatnil. Správca dane neobral daňový subjekt o žiadne jeho práva, keď preveroval ďalšie skutočnosti obchodnej transakcie (reálne dodanie tovaru), ale chránil záujmy štátu, čo je jeho prvoradou povinnosťou. Názor žalobcu, že správca dane mal uznať právo na odpočítanie dane len na základe predložených listinných dokladov (faktúry, účtovníctvo a pod.) je nesprávna, až špekulatívna. Je to práve daňový subjekt, ktorý si nespĺnil svoje zákonné povinnosti a v doterajšom konaní nepreukázal materiálnu podstatu veci, že tovar bol dodaný v tuzemsku.

Žalobca v odvolaní namietal nedodržanie zákonných lehôt na vykonanie daňovej kontroly a skutočnosť, že požiadavka predĺženia kontroly musí byť riadne odôvodnená.

Podľa § 15 ods. 17 zákona o správe daní, **správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov**, a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčíslujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona (odkaz na § 17 zákona č. 595/2003 Z.z.), najviac o 12 mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa odseku 15, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

Ak správca dane nemôže daňovú kontrolu ukončiť do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia, a ak bola lehota predĺžená podľa odseku 17, je povinný o tom s uvedením dôvodov písomne upovedomiť kontrolovaný daňový subjekt (§ 15 ods. 18 zákona o správe daní).

Lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa odsekov 17 a 18 neplatia, ak sa daňová kontrola vykonáva na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní (§ 15 ods. 19 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní).

Z obsahu spisového materiálu je zrejmé, že Daňový úrad Komárno začal dňa 10. mája 2008 daňovú kontrolu na základe poverenia zo dňa 02.05.2008, o čom upovedomil žalobcu dňa 07.05.2008. Rozhodnutím zo dňa 17.09.2008 číslo: 621/320/41366/08/Bys (daňový subjekt prevzal dňa 01.10.2008) bola daňová kontrola prerušená z dôvodu konania o inej

skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia – zaslanie žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií, do dňa obdržania poslednej odpovede na žiadosť.

Listom zo 16.12.2009 oznámil správca dane žalobcovi, že dňa 07.12.2009 pominuli prekážky, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila a pokračuje vo výkone kontroly. Zároveň ale požiadal nadriadený orgán (Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky) o predĺženie lehoty na výkon daňovej kontroly, ktorá má byť ukončená 16.01.2010 z dôvodu rozsiahleho dokazovania, v rámci ktorého boli začaté daňové kontroly u ďalších daňových subjektov, ktoré sú súčasťou reťazca. Nadriadený orgán žiadosti vyhovel a lehotu predĺžil do 16.07.2010, o čom bol žalobca upovedomený listom zo dňa 19.01.2010 (doručeným 22.01.2010).

Protokol s dodatkom bol prerokovaný dňa 15.07.2010.

Na podklade uvedeného sú námietky žalobcu vo vzťahu k dĺžke daňovej kontroly a dôvodom jej prerušenia neopodstatnené, žalobca bol s dôvodmi prerušenia daňovej kontroly písomne oboznámený a náročnosť veci si to vyžadovala. Žalobca bližšie nešpecifikuje dôvody, pre ktoré prerušenie výkonu kontroly nebolo potrebné a jeho právo vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným daňovou kontrolou porušené nebolo.

K ďalším námietkam žalobcu, ktorými poukazoval na rozsudky Súdneho dvora Európskej únie a domáhal sa toho, aby na jeho prípad boli aplikované ich závery, senát odvolacieho súdu uvádza, že vo svojej rozhodovacej činnosti sa NS SR už zaoberal problematikou odpočtu dane (napr. rozsudok NS SR č. k. 2Sžf/19/2011 zo dňa 25. januára 2012), z ktorého vyberá a uvádza nasledovné: *Pokiaľ sa žalobca v daňovom konaní, alebo v súdnom prieskumnom konaní odvolával na niektoré rozsudky Súdneho dvora, bolo jeho dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky niektorého z rozsudkov Súdneho dvora, a nielen uvádzať niektoré právne závery v týchto rozsudkoch uvedené. Pokiaľ sú jeho tvrdenia len všeobecné, nemôže na ne súd v správnom súdnictve prihliadať.*

Skutkový stav zistený správcou dane a žalovaným, ktorých úlohou pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočet dane z pridanej hodnoty je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či v nich neabsentuje materiálny podklad, bol podľa názoru senátu odvolacieho súdu dostatočne preukázaný, v rozhodnutiach náležite odôvodnený. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať stanovisko.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny a v súlade so zákonom potvrdil. Rozhodnutia žalovaného a správcu dane obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti, žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a logického uvažovania, všetky dôkazy hodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z týchto podstatných dôvodov napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd 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. Žalobca v konaní nebol úspešný, preto mu súd náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok **nie je** prípustný.

V Bratislave dňa 13. novembra 2012

JUDr. Jana Z E M K O V Á PhD.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Emília Čičková