

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	8Sžf/53/2012
Identifikačné číslo spisu:	4011200758
Dátum vydania rozhodnutia:	22.08.2013
Meno a priezvisko:	CSc., JUDr. Eva Babiaková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:4011200758.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a Mgr. Petra Melichera v právnej veci žalobcu: S. J., IČO: 40 060 039, so sídlom v Šuranoch, Partizánska 3898/59A, zastúpeného AK JUDr. Roman Foltín, advokát, so sídlom v Školská 3, Nitra, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná ul. 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti žalovaného č. I/224/14510-75729/2011/990886-r zo dňa 22. júla 2011, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/159/2011-58 zo dňa 12. júna 2012, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/159/2011-58 zo dňa 12. júna 2012, p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

Krajský súd v Nitre (ďalej aj „krajský súd“, príp. „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia vyššie uvedeného rozhodnutia Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky, právneho predchodcu žalovaného, ako i zrušenia prvostupňového rozhodnutia, dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Šurany č. 633/230/4265/11/Mes zo dňa 1. apríla 2011, ktorým správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly 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“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2009 v sume 62 966,15 Eur. Dôvodom dorubenia predmetnej daňovej povinnosti bolo vyradenie odoslanej faktúry č. 261009 z 26. októbra 2009 pre odberateľa LUIS- T. N., Mikovínova 2, Nitra, IČO: 40 232 425 za predaj rybárskych maskáčových kompletov v sume 29 874,50 Eur, DPH 4769,88 za porušenie § 8 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH a § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH a vyradenie došlej faktúry č. 090010 z 29. októbra 2009 vystavenej od dodávateľa BAT -FOREST, spol. s r.o., Prievidza v sume 424 241,41 Eur, DPH 67 736,02 Eur z dôvodu nenaplnenia podmienky vyplývajúcej z ustanovenia § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH, žalobcovi nebolo uznané právo na

odpočítanie DPH, nakoľko v priebehu daňovej kontroly nebol preukázaný reálny základ uvedenou faktúrou deklarovaného zdaniteľného plnenia.

Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. I/224/14510-75729/2011/990886-r zo dňa 22. júla 2011, vydaným podľa § 48 ods. 5 zákona o správe daní, uvedené prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že v postupe daňových orgánov oboch stupňov nezistil pochybenie, riadili sa procesnými zásadami upravenými v zákone o správe daní. Krajský súd uviedol, že dôkazné bremeno je na strane daňového subjektu a správca dane pri výkone daňovej kontroly vychádza z prezumpcie neviny; v prípade zistenia skutočností, následkom ktorých dôjde k úprave daňovej povinnosti, povinnosťou správcu dane je dokázať daňovému subjektu, že postupoval nesprávne, čo sa v predmetnej veci stalo. Z výsledkov dokazovania vykonaného v rámci daňovej kontroly vykonanej u žalobcu možno vyvodiť záver, že obchodné transakcie so spoločnosťami BAT - FOREST, spol. s r.o., Dlhá 1, Prievidza na strane žalobcovho dodávateľa a LUIS -T. N., Nitra na strane žalobcovho odberateľa, tak ako ich deklaruje žalobca, sa reálne neuskutočnili a nezodpovedajú realite. Z uvedeného dôvodu sa podľa zákona o DPH zdaniteľné plnenie neuskutočnilo a žalobcovi nevznikol nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty; taktiež krajský súd predložené faktúry vyhodnotil ako formálne. Fyzická existencia tovaru nebola takisto preukázaná. Žalobca v preverovanom zdaňovacom období nevedel preukázať reálne plnenia vyplývajúce z deklarovaných daňových dokladov, t. j. dodanie a ani predaj dodaného tovaru. Konateľ BAT - FOREST, spol. s r.o. v čase uskutočnenia deklarovaného dodania tovaru, X.. F. J., nepoprel vystavenie faktúr, avšak bližšie informácie si nepamätal, aj keď išlo o krátke obdobie medzi realizáciou dodávky a jeho výsluchom, uviedol tiež, že doklady spoločnosti odovzdal novej konateľke spoločnosti, Z. D.. Z výpovede konateľky spoločnosti BAT - FOREST, spol. s r.o. Z. D. vyplýva, že nevie o tom, žeby bola konateľkou uvedenej spoločnosti, nevlastní žiadne doklady týkajúce sa tejto spoločnosti, poprela akékoľvek obchodné transakcie, nič nepodpisovala a bývalého konateľa spoločnosti BAT - FOREST, spol. s r.o. X.. J., zapísaného v obchodnom registri, nepozná.

Krajský súd taktiež považuje za správne vyhodnotenie skutkového stavu s následkom vyradenia faktúry č. 261009 zo dňa 26. októbra 2009 pre odberateľa LUIS -T. N., Nitra, nakoľko vykonaným dokazovaním sa nepotvrdila reálnosť deklarovaného obchodu ani existencia predávaného tovaru (neexistencia záznamov v účtovníctve odberateľa) použitie pre vlastnú potrebu.

Krajský súd vyhodnotil námietku o nezákonnom postupe daňových orgánov oboch stupňov ako neopodstatnenú. Krajský súd uviedol, že právo žalobcu zúčastniť sa na ústnych pojednávaniach, na ktorých boli vypočutí konatelia vyššie uvedených spoločností, nebolo porušené, nakoľko ich predvolanie bolo neúspešné pre nepreberanie si zásielok, neexistenciu adresáta podľa zápisu v Obchodnom registri a pod. Správca dane preto ani nemohol určiť pevný termín výsluchu konateľov. V prípade X.. J. išlo o konateľa viacerých spoločností (BAT - FOREST, spol. s r.o., KASTAV SK, s.r.o., PKW, s.r.o.), ktoré žalobcovi dodávali tovar alebo od nich žalobca odoberal tovar. Ing. J. sa síce dostavil na výsluch a potvrdil vystavenie faktúr za dodanie tovaru spoločnosťou BAT - FOREST, spol. s r.o. pre žalobcu, ale doklady správcovi dane odvolávajú sa na ich odovzdanie novej konateľke spoločnosti nepredložil a neobhájil svoje obchodné aktivity vo vzťahu k žalobcovi. Krajský súd poukázal na to, že daňové zákony neupravujú spôsob, akým si majú daňové subjekty preveriť dôveryhodnosť svojich obchodných partnerov, ale ponechávajú na zvážení daňových subjektov, akým spôsobom a či vôbec si preveria dôveryhodnosť svojich obchodných partnerov. V prípade nezrovnalostí však už daňový subjekt znáša následky aj v podobe neuznania nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty. Ak si žalobca ako platiteľ dane z pridanej hodnoty uplatnil nárok na odpočet dane z dodávateľských faktúr, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako ich deklaroval v daňovom priznaní alebo na základe predložených dodacích listov a faktúr, a to aj osobou uvedenou na predmetných dokladoch. Žalobca však realizáciu zdaniteľného obchodu nepreukázal; poukazoval len na neúplnosť účtovníctva svojich obchodných partnerov, na ich porušenie daňových a účtovných predpisov. Správca dane nie je povinný preukazovať existenciu daňovej transakcie, ale v rámci daňovej kontroly overuje, či daňový subjekt deklarovanú daňovú transakciu na základe daňových dokladov preukázal a či ju

deklaroval správne.

Krajský súd uviedol, že Šiesta Smernica Rady zo 17. mája 1977, č. 77/388/EHS, ako aj Smernica Rady z 28. novembra 2006, č. 2006/112/ES, ktorou bola od 1. januára 2007 zrušená Šiesta Smernica, boli transponované do zákona č. 222/2004 Z. z. Žalobca sa však podľa krajského súdu týmito právnymi predpismi neriadil. V daňovom konaní a ani zo žaloby nie je možné zistiť, v čom daňové orgány podľa žalobcu pochybili a ktoré konkrétne ustanovenia porušili, prípadne v čom je rozpor medzi národnou legislatívou a legislatívou Európskeho spoločenstva.

O náhrade trov konania krajský súd rozhodol tak, že podľa § 250k ods. 1 OSP neúspešnému žalobcovi uplatnené právo na náhradu trov konania nepriznal.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie a domáhal sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň si žalobca uplatnil náhradu trov konania.

Namietal, že krajský súd dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a rozsudok krajského súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Podľa žalobcu došlo k porušeniu jeho práva podľa § 15 ods. 5 písm. e/ zákona o správe daní. Daňový subjekt má právo klásť svedkovi pri ústnej výpovedi počas daňovej kontroly otázky, čo žalobcovi nebolo umožnené. V dôsledku toho nemohol žalobca nie z vlastnej viny preukázať prostredníctvom eventuality otázky kladených svedkovi X.. F. J., že k dodaniu tovaru žalobcovi spoločnosťou BAT - FOREST, spol. s r.o. na základe vystavenej faktúry č. 090010 zo dňa 29. októbra 2009, skutočne došlo. Taktiež žalobca napáda, že nebol oboznámený s konaním výsluchu konateľky spoločnosti BAT - FOREST, spol. s r.o., Z. D. na dožiadanom Daňovom úrade Prievidza a nemohol klásť otázky pri výsluchu tohto svedka ako aj LUIS - T. N., Nitra ohľadom odberateľskej faktúry č. 2611009 z 26. októbra 2009. Zároveň došlo k porušeniu zásady zákonnosti vyjadrenej v § 2 ods. 2 zákona o správe daní. Krajský súd nezobral do úvahy, že obchody deklarované vyradenými faktúrami v zdaňovacom období október 2009 neboli v rámci daňovej kontroly výpoveďami obchodných partnerov žalobcu spochybnené, práve naopak, konateľom spoločnosti BAT - FOREST, spol. s r.o. a LUIS - T. N. boli dokonca potvrdené. V súvislosti s neplnením si zákonných povinností obchodnými partnermi žalobcu, má ten za to, že správca dane mal postupovať podľa § 29 ods. 6 zákona o správe daní a obchodným partnerom žalobcu, ktorých správca dane označil za nedôveryhodných, určiť a vyrubiť daň podľa pomôcok, a nie postihovať a prenášať ťarchu v neprospech žalobcu. Žalobca namietal, že v prípade vyradených faktúr správca dane vykonal dokazovanie iba formou dožiadaní a vôbec nevyužil postup podľa § 29 ods. 6 zákona o správe daní. Ak obe strany obchodného vzťahu tvrdia, že došlo k zdaniteľnému obchodu, potom má správca dane určiť daň podľa § 29 ods. 6 zákona o správe daní tej strane obchodu, ktorá si neplní povinnosti v zmysle zákona o DPH. Poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sž/65,66/2001, 4Sž/113,114/2001. V súvislosti s namietaným prenosom dôkazného bremena na žalobcu z dôvodu nezákonnosti postupu vystaviteľa faktúry pre žalobcu, t. j. na strane jeho dodávateľa, žalobca poukázal tiež na rozhodnutie Súdného dvora Európskej únie v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 vo veci Mahagében Kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága.

Žalobca podaním zo dňa 30. augusta 2012, podaným na poštovú prepravu dňa 30. augusta 2012, označeným ako „Doplnenie odvolania zo dňa 9. augusta 2012; Oprava chýb v písaní“ napadol rozsudok krajského súdu aj z dôvodu § 205a ods. 1 písm. d/ OSP, pretože až po podaní odvolania sa dozvedel, že sa vyskytli nové dôkazy a skutočnosti, ktoré nemohol bez svojej viny označiť alebo predložiť do rozhodnutia krajského súdu. Ide o rozhodnutia daňových orgánov Českej republiky - Finančného úradu Brno č. 11319/12-1301-707271 a č. 11320/12-1301-707270, z ktorých podľa žalobcu vyplýva, že zdaniteľným obchod medzi žalobcom a spoločnosťou JOKOW WORKS, s.r.o., Brno sa uskutočnil.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu uviedol, že odvolanie neobsahuje žiadne nové skutočnosti ako tie, ku ktorým sa už žalovaný vyjadril a navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského

súdu ako vecne správny potvrdil bez priznania náhrady trov konania žalobcovi.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), keď 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 jednomyseľne dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

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 § 1a písm. c/ zákona o správe daní správou daní 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 § 14 ods. 1 zákona o správe daní správca dane je oprávnený na účely správy daní a pri poskytnutí súčinnosti orgánom podľa osobitného predpisu vykonávať miestne zisťovanie podľa § 3 ods. 13. Pri výkone miestneho zisťovania je zamestnanec správcu dane povinný preukázať sa služobným preukazom.

Podľa § 14 ods. 3 zákona o správe daní zamestnanec správcu dane má právo urobiť alebo si vyžiadať výpis alebo kópiu z účtovných záznamov, záznamu alebo informácií na technických nosičoch dát na náklady daňových subjektov.

Podľa § 14 ods. 5 zákona o správe daní daňový subjekt a tretie osoby sú povinné poskytnúť zamestnancovi správcu dane všetky primerané prostriedky a pomoc potrebnú na účinné vykonanie miestneho zisťovania, najmä mu podať potrebné vysvetlenia.

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 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

- a) na predloženie služobného preukazu zamestnancom správcu dane a písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly,
- b) byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami,
- c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety,
- d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu,
- e) klásť svedkom a znalcom otázku pri ústnom pojednávaní,
- f) vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim,
- g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

Podľa § 15 ods. 6 zákona o správe daní kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

- a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu,
- b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly,
- c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,
- 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,
- f) umožňovať vstup do sídla kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom,
- g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu alebo poskytnúť výpisy, prípadne kópie (§ 14 ods. 3).

Z ustanovení § 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní vyplýva, že dokazovanie vedie správca 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 § 8 ods. 1 písm. a/ veta prvá zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 19 ods. 1 prvé dve 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 § 43 ods. 1 zákona o DPH oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

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 § 76 ods. 1 zákona o DPH platiteľ je povinný uchovávať kópie faktúr, ktoré vyhotovil alebo ktoré boli vyhotovené v jeho mene zákazníkom alebo inou osobou, originály všetkých prijatých faktúr a faktúr podľa § 71 ods. 9 a § 72 ods. 3 po dobu desiatich rokov nasledujúcich po roku, ktorého sa týkajú.

Najvyšší súd Slovenskej republiky z obsahu súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, zistil, že daňová kontrola k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2009 (okrem iných) sa začala 13. apríla 2010. O výsledku daňovej kontroly správca dane spísal protokol č. 633/320/1564/2011/Vlk zo 7. februára 2011, ktorý bol žalobcovi doručený 10. marca 2011. Žalobca sa v prekluzívnej lehote ôsmich pracovných dní v zmysle § 15 ods. 10 druhá a tretia veta zákona o správe daní písomne nevyjadril. Protokol bol so žalobcom prerokovaný 24. marca 2011, kedy správcovi dane predložil aj písomné stanovisko, na ktoré však už nebolo možné vzhľadom na prekluzívny charakter osemdňovej lehoty prihliadať.

Správca dane dodatočným platobným výmerom č. 633/230/4265/11/Mes zo dňa 1. apríla 2011 žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2009 v sume 62 966,15 Eur. Z dodatočného platobného výmeru vyplýva, že správca dane vyradil dve žalobcom predložené faktúry: OF č. dodávateľskú faktúru č. 261009 z 26. októbra 2009 a odberateľskú faktúru č. 090010 z 29. októbra 2009. V prvom prípade nebolo preukázané reálne dodanie tovaru pre podnikateľa LUIS - T. N., Nitra a to maskáčové rybárske komplety v cene 29 874,50 Eur a v druhom prípade správca dane odôvodnil vyradenie faktúry č. 090010 z 29. októbra 2009 od dodávateľa BAT - FOREST, spol. s r.o., Prievidza v sume 424 241,41 Eur za dodaný textilný tovar s odôvodnením, že uvedená spoločnosť sa nikdy na udávanej adrese nenachádzala, jej bývalý konateľ X.. J. tvrdil, že účtovné doklady odovzdal novej konateľke Z. D., ktorá však uvedené nepotvrdila, vypovedala, že X.. J. nepozná, nemá vedomosť o tom, že je konateľkou uvedenej obchodnej spoločnosti. Pre absenciu daňových dokladov správca dane nemohol preveriť reálnosť deklarovaného zdaniteľného obchodu ani pôvod predmetného tovaru. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí konštatoval na základe poznatkov vlastnej činnosti vedomosť, že tovar dodávateľa BAT - FOREST, spol. s r.o. koluje medzi viacerými dodávateľmi a odberateľmi v tuzemsku a v zahraničí a vracia sa späť na začiatok reťazca; daňový úrad Prievidza zrušil dňa 30. novembra 2009 registráciu daňového subjektu z úradnej moci, nakoľko na základe všetkých zistení správca dane konštatoval, že obrat deklarovaný na podaných daňových priznaniach na DPH 2009 nebol preukázaný ako reálny. Správca dane vo vzťahu k žalobcom uplatnenému odpočtu DPH z deklarovaného nákupu sporného tovaru konštatoval porušenie § 49 ods. 1 a 2 v spojení s § 19 ods. 1 zákona o DPH, z dôvodu nepreukázania reálneho základu predložených faktúr, t. j. neuskutočnenia zdaniteľného plnenia

Najvyšší súd primárne poukazuje na to, že úpravu postupu pri preukazovaní oprávnenosti nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty podľa ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH je potrebné považovať za špeciálnu úpravu vo vzťahu k spôsobu dokazovania podľa zákona o správe daní. Zákon o DPH z dôvodov náročnosti a zložitosti pri kontrole dane z pridanej hodnoty stanovil pre dokazovanie nároku na

odpočet dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky ako pri nárokoch z iných daní. Na splnenie podmienok na odpočet dane z pridanej hodnoty nestačí preukázať zdaniteľné plnenie len po formálnej stránke, ale je nevyhnutné preukázať aj reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia.

V predmetnej právnej veci nebola splnená materiálna zákonná podmienka, nakoľko žalobca nepreukázal realnosť deklarovaných zdaniteľných plnení. Správca dane nemohol u dodávateľa ani odberateľa žalobcu preveriť faktúru, na základe ktorej sa zdaniteľné plnenie malo uskutočniť, pretože uvedené daňové subjekty so správcom dane nespolicovali, doklady preukazujúce uskutočnenie zdaniteľných plnení správcovi dane nepredložili.

Bývalý konateľ dodávateľa žalobcu, X.. J., na ústnom pojednávaní dňa 8. júna 2010 potvrdil vystavenie faktúry č. 090010 z 29. októbra 2009 od dodávateľa BAT - FOREST, spol. s r.o. pre žalobcu a dodanie predmetného tovaru, daňovými dokladmi toto tvrdenie nepodložil, bližšie okolnosti prepravy neuviedol okrem toho, že prepravu uskutočnil jeho dodávateľ, ktorého neoznačil.

Ohľadne faktúry č. 090010 z 29. októbra 2009 od dodávateľa BAT - FOREST, spol. s r.o. bývalý konateľ X.. F. J. tvrdil (zápisnica z ústneho pojednávania č. 675/320/39105/2010/Bla zo dňa 8. júna 2010), že účtovné doklady odovzdal novej konateľke Z. D., ktorá však uvedené tvrdenie nepotvrdila, vypovedala, že X.. J. nepozná, nemá vedomosť o tom, že je konateľkou uvedenej obchodnej spoločnosti (zápisnica o miestnom zisťovaní č. 675/320/27902/2010/Bla zo dňa 12. mája 2010). Z odpovede dožiadaného Daňového úradu Prievidza č. 675/320/29536/2010/Bla zo dňa 13. mája 2010 okrem iného vyplýva, že po začatí daňovej kontroly na DPH za zdaňovacie obdobie január - jún 2009 u daňového subjektu BAT - FOREST, spol. s r.o. konateľ X.. F. J. so správcom dane nespolicoval, na výzvy a predvolania správcu dane nereagoval. Po zmene konateľa spoločnosti na Z. D. ani táto so správcom dane nespolicovala, na miestnom zisťovaní správcovi dane nepotvrdila vedomosť o tom, že by bola konateľkou uvedenej spoločnosti.

Dožiadaný Daňový úrad Prievidza za účelom preverenia žalobcom uplatneného nároku na odpočet DPH (§ 1a písm. c/ zákona o správe daní) z nákupu tovaru od dodávateľa BAT - FOREST, spol. s r.o., vykonal u aktuálnej konateľky Z. D. miestne zisťovanie (§ 14 zákona o správe daní). Dožiadaný správca dane tak urobil aj preto, že bolo potrebné preveriť tvrdenie bývalého konateľa tohto dodávateľa žalobcu, X.. F. J., o odovzdaní jej účtovných dokladov ako novej konateľke tejto obchodnej spoločnosti a taktiež z dôvodu, že uvedená konateľka sa opakovane nedostavovala na predvolania správcu dane.

Postup dožiadaného daňového úradu pri vykonaní miestneho zisťovania nemožno považovať za porušenie žalobcovho práva vyplývajúceho z ustanovenia § 15 ods. 5 písm. e/ zákona o správe daní, t. j. nedošlo k porušeniu práva žalobcu klásť svedkom otázky pri ústnom pojednávaní. V priebehu daňovej kontroly žalobcovi zákon o správe daní ustanovením § 15 ods. 5 písm. d/ zaručuje právo nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s výkonom jeho daňovej kontroly. Žalobca mohol toto právo využiť a na základe zistených skutočností mohol navrhnúť vykonanie výsluchu svedka, to však neurobil. Bolo by už na správcovi dane, ako by sa s takýmto návrhom žalobcu, vzhľadom na dosiaľ zistené skutočnosti a charakter podaného vysvetlenia Z. D. podaného v rámci miestneho zisťovania, vysporiadal. Voľba a vyhodnotenie vykonaných dôkazov v súlade so zásadou ich voľného hodnotenia patrí do právomoci správneho orgánu. Preto možno považovať za logický postup, kedy správca dane už nemal dôvod pristúpiť k výkonu konfrontácie X.. F. J. a Z. D., predovšetkým s ohľadom na daňovú disciplínu preverovaného daňového subjektu BAT - FOREST, spol. s r.o. a dôveryhodnosť osoby jej konateľa v rozhodnom období k preskúmvanej veci, X.. F. J..

Najvyšší súd Slovenskej republiky na druhej strane konštatuje, že žalobca nebol prítomný na ústnom pojednávaní konanom pred dožiadaným Daňovým úradom Prievidza dňa 8. júna 2010, na ktorom ako svedok vypovedal bývalý konateľ spoločnosti BAT - FOREST, spol. s r.o. (bol konateľom dodávateľa v čase preskúmvaného dodania tovaru), X.. F. J., hoci v zmysle ustanovenia § 15 ods. 5 písm. e/ zákona o správe daní mu toto právo patrí. Z administratívneho spisu nevyplýva, že by bol na ústne pojednávanie predvolaný. Zároveň je však potrebné uviesť, že na uvedenom ústnom pojednávaní Ing. J. vypovedal v prospech žalobcu a potvrdil, že spornú faktúru za dodanie tovaru č. 090010 z 29. októbra 2009 pre žalobcu vystavil, avšak nevedel uviesť konkrétne odkiaľ on tento tovar nadobudol, len že ho jeho

dodávateľ odviezol žalobcovi. V súvislosti s požiadavkou na predloženie daňových dokladov odkázal na aktuálnu konateľku spoločnosti, Z. D., ktorej pri prevode obchodného podielu spoločnosti a zmene konateľa, tieto odovzdal.

Zrušenie rozhodnutia žalovaného a vrátenie veci na ďalšie konanie z dôvodu absencie žalobcu na výsluchu Ing. J., ktorý svedčil v prospech žalobcu, by viedlo len k formálnemu zopakovaniu výsluchu svedka, ktorým by opätovne došlo k výpovedi, ktorú by žalobca nemal dôvod konfrontovať práve s ohľadom na favorizovanie žalobcu. Preto Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k záveru, že s ohľadom na okolnosti predmetnej právnej veci nebol zásah do práva žalobcu klásť svedkovi otázky takej intenzity, ktorý by odôvodňoval zrušenie rozhodnutia a vrátenie veci žalovanému na ďalšie konanie.

Podľa ustanovenia § 29 ods. 8 zákona o správe daní dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorý má preukázať skutočnosti majúce 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. Ak daňový subjekt nesplní svoju dôkaznú povinnosť pri určení výšky dane, nastupuje možnosť dohodnúť daň s daňovým subjektom, prípadne určenie dane podľa pomôcok (§ 29 ods. 5, ods. 6 zákona o správe daní). Predloženie dokladov je len jednou z hmotnoprávných podmienok na uznanie odpočítania dane. Faktúry, ktoré predložil žalobca, samé o sebe ešte nie sú preukázaním realizácie obchodnej transakcie, nakoľko tieto doklady nie sú bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia dôkazom o tom, že určité plnenie bolo aj reálne uskutočnené, pretože technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne realizované bolo alebo nie.

V daňovom konaní o odpočte dane z pridanej hodnoty sú na preukázanie nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty kladené prísnejšie podmienky ako u iných druhov daní. Pre uplatnenie nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty musí žalobca splniť zákonné podmienky (§ 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ zákona o DPH), ale je nutné aj preukázanie ich splnenia, t. j. reálne dodanie tovaru žalobcovi platiteľom DPH, v tomto prípade spoločnosťou BAT - FOREST, spol. s r.o., ktorá si voči žalobcovi DPH za dodanie fakturovaného tovaru uplatnila a zároveň je potrebné preukázať splnenie podmienky spočívajúcej v použití takto nadobudnutého tovaru žalobcom ako platiteľom DPH na jeho zdaniteľné plnenia (v prípade, že už nie je vlastníkom takto nadobudnutého tovaru). Splnenie uvedených zákonných podmienok žalobca po vzniknutých pochybnostiach na základe preverovania zdaniteľných obchodov u jeho dodávateľa ako aj odberateľa nepreukázal.

Nie je chybou správcu dane, že dodávateľ žalobcu, z dôvodov zrejmých zo zmien v tejto obchodnej spoločnosti, daňovej disciplíny s následkom zrušenia jeho registrácie platiteľa DPH ex offio, nebol schopný predložiť správcovi dane v súvislosti s preverovaním žalobcom deklarovaných tvrdení daňové doklady, ktoré je podľa § 76 ods. 1 zákona o DPH povinný uchovávať po dobu 10 rokov od roka uskutočnenia zdaniteľného plnenia. Žalobca pochybnosti vzniknuté v súvislosti s dodaním tovaru nevyvrátil.

Na základe uvedených skutočností je preto dôvodné konštatovanie daňových orgánov oboch stupňov a krajského súdu, že v predmetnej právnej veci nebolo preukázané, že skutočne došlo k zdaniteľnému plneniu, čo by odôvodňovalo uplatnenie nároku na nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty.

Správa daní s prihliadnutím na jej účel vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov, zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane, vznik daňovej povinnosti, prípadne nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa zákona o DPH (§ 1a písm. c/ v spojení s § 15 ods. 1 zákona o správe daní). Z uvedeného dôvodu sa pri tejto činnosti správcu dane

predchádzajúcej vyrubení daňovej povinnosti autoritatívnym spôsobom formou rozhodnutia uplatňuje dôsledná aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov správcom dane spolu so zásadou objektívnej pravdy vo vzťahu k potrebným zisteniam. Aplikácia zásady voľného hodnotenie dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní), pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení.

Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úloha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

V záujme predchádzania právnej neistote a v záujme uzatvárania jasných a korektných záväzkových vzťahov, je povinnosťou každej zmluvnej strany dbať o to, aby sa pri úprave zmlúv odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov (§ 43 OZ), to zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne svojho obchodného partnera. Inak sa, napr. aj v podnikateľskej sfére, následky nedostatočnej pozornosti pri vstupe do právnych vzťahov s inými právnymi subjektmi prejavujú vo forme znášania väčšieho podnikateľského rizika, ktoré samozrejme zahŕňa aj následky vyplývajúce zo správnych konaní vedených v súvislosti s podnikateľskou činnosťou tej ktorej zmluvnej strany (pozri napríklad uznesenie Ústavného súdu SR č. k. IV. ÚS 104/2012-89 z 1. marca 2012, rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/25/2011 z 27. októbra 2011 a sp. zn. 4Sžf/25/2011 z 13. septembra 2011).

Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že preverenie deklarovaných zdaniteľných plnení u žalobcovho dodávateľa BAT - FOREST, spol. s r.o. a u odberateľa LUIS - T. N., Nitra bola konfrontácia s evidenciou ich účtovných prípadov a daňovými dokladmi absenciou týchto dokladov znemožnená. Vzhľadom na zistenia vyplývajúce z vykonaného dokazovania a ďalšieho údajného nakladania s tovarom u odberateľa žalobcu, prípadne na okolnosti spojené s informáciami ohľadne dodávateľa žalobcu (prevod vlastníckeho podielu spoločnosti, zmena konateľa na osobu nemajúcu o tejto skutočnosti vedomosť, zmena sídla na fiktívnu adresu), preverované zdaniteľné plnenia sa javia ako objektívne spochybnené.

Najvyšší súd Slovenskej republiky neprihliadol na doplnenie odvolania z 30. augusta 2012, podaného na poštovú prepravu 30. augusta 2012. V zmysle ustanovenia § 205 ods. 3 v spojení s § 246c ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku rozsah, v akom sa rozhodnutie napáda a dôvody odvolania môže odvolateľ rozšíriť len do uplynutia lehoty na odvolanie. V predmetnej veci právny zástupca žalobcu prevzal napadnutý rozsudok krajského súdu 9. júla 2012, posledným dňom lehoty na podanie odvolania bol 24. júl 2012 - v tejto lehote mohol žalobca rozšíriť rozsah a dôvody podaného odvolania (odvolanie bolo podané osobne dňa 13. júla 2012), čo však v uvedenej zákonnej lehote neurobil. K rozšíreniu dôvodov odvolania a predloženiu rozhodnutí Finančného riaditeľstva v Brne č. 11319/12-1301-707271 a č. 11320/12-1301/707271 došlo až 30. augusta 2012, teda po uplynutí lehoty upravenej v § 205 ods. 3 OSP.

V tejto súvislosti odvolací súd podotýka, že predmetom odvolacieho konania o odvolaní proti rozsudku prvostupňového súdu vydaného v rámci preskúmania zákonnosti správneho rozhodnutia a procesného postupu, ktorý predchádzal jeho vydaniu, nie je vykonávanie nových dôkazov, ale posúdiť, či je napadnuté rozhodnutie správneho orgánu v medziach žaloby v súlade so zákonom (§ 250ja ods. 3 OSP), pričom podľa § 250i ods. 1 OSP pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Žalobcom dodatočne predložené

rozhodnutia cudzieho daňového orgánu sú novou skutočnosťou, ktorá nebola slovenským daňovým orgánom oboch stupňov známa v čase preskúmaného konania. Nové dôkazy môžu byť podkladom pre využitie mimoriadneho opravného prostriedku podaním žiadosti účastníkom daňového konania na obnovu konania v lehote ustanovenej procesným predpisom (§ 75 a § 76 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov).

Súdny dvor Európskej únie v rozsudku vo veci Mahagében (C-80/11 a C-142/11) pripomenul boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam, ktorý je uznaný a podporovaný Smernicou Rady 2006/112/ES. Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne. V predmetnej veci položené prejudiciálne otázky vychádzali z predpokladu, že zdaniteľné plnenie, ktoré zakladá nárok na odpočet dane, sa uskutočnilo tak, ako to vyplýva z príslušnej faktúry, a že faktúra obsahuje všetky údaje požadované smernicou 2006/112/ES. V predmetnej právnej veci však nebolo preukázané, žeby sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo, nebola teda splnená jedna z podmienok, za ktorých došlo k položeniu prejudiciálnej otázky vo veci Mahagében; zároveň v predmetnej právnej veci nebolo preukázané splnenie vecných a formálnych podmienok vzniku práva na odpočet dane upravené v smernici 2006/112/ES. Členské štáty sú povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné závierky a ostatné relevantné dokumenty (rozsudky Súdneho dvora Európskej únie zo 17. júla 2008 vo veci Komisia vs. Taliansko, C-32/06, Zb. s. I-5457, bod 37; z 29. júla 2010 Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, Zb. s. I-7639- bod 21; z 21. júna 2012 Mahagében, C-C-80/11, C-142/11, body 63, 64). Každá zdaniteľná osoba je povinná viesť dostatočne podrobné účtovníctvo s cieľom umožniť uplatnenie dane z pridanej hodnoty a jej kontrolu daňovým orgánom. Určenie opatrení, ktoré možno požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností uvedeného prípadu vo veci samej. Na základe uvedených skutočností Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k záveru, že rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci Mahagében nemožno aplikovať v predmetnej právnej veci.

Vychádzajúc z uvedených skutočností Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k záveru, že postup a rozhodnutie krajského súdu, ktorým bola zamietnutá žaloba žalobcu, bol v súlade so zákonom o DPH, zákonom o správe daní a OSP, preto rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/159/2011-58 zo dňa 12. júna 2012 ako vecne správny podľa § 219 ods. 1 OSP potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 v spojení s § 224 ods. 1 OSP a účastníkom ich náhradu nepriznal, nakoľko žalobca nebol v odvolacom konaní úspešný a žalovanému náhrada trov konania neprináleží.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.