



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a členov senátu JUDr. Ivana Rumanu a JUDr. Aleny Adamcovej, v právnej veci žalobcu: **F. R.**, bytom B., *zastúpený JUDr. Máriou Konrádovou, advokátkou, so sídlom Farská č. 9, Nitra*, proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Lazovná ulica 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného č. I/224/11566-83234/2010/992117-r zo dňa 27. júla 2010, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/156/2010-177 zo dňa 31. augusta 2011, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/156/2010-177 zo dňa 31. augusta 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, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného uvedeného v záhlaví tohto

rozhodnutia v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane - dodatočným platobným výmerom Daňového úradu Šurany č. 633/230/1174/10/Hru zo dňa 2.2.2010, 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 účinného do 31.12.2011 (ďalej len „zákon o správe daní“ alebo „zákon č. 511/1992 Zb.“) vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie mesiac máj 2006 v sume 6.738,66 €, žiadajúc, aby súd rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Z dôvodov uvedeného rozhodnutia vyplýva, že krajský súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a konanie im predchádzajúce v medziach žaloby dospel k záveru, že rozhodnutie a postup žalovaného správneho orgánu sú v súlade so zákonom.

Krajský súd zákonnosť preskúmaného rozhodnutia posudzoval v intenciách ustanovení § 19 ods. 1 v spojení s § 49 ods. 1, 2, s § 51 ods. 1, písm. a/ a s § 71 ods. 1, 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov platnom v kontrolovanom období. Konštatoval, že medzi účastníkmi bol sporný výklad týchto ustanovení zákona, či žalobcovi vznikol nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2006 pri dodávkach pohonných hmôt od spoločnosti FORSAGE, s.r.o., na základe žalobcom deklarovanych dokladov z elektronickej registračnej pokladnice.

Poukázal na to, že v preskúmanej veci vychádzal zo zásady *iudex ne eat ultra petita partium* (sudca nech nejde nad návrhy strán), ktorá vyplýva z ust. § 249 ods. 2 O.s.p. a zameral sa na otázky, či boli alebo neboli porušené niektoré žalobcom namietané procesné zásady daňového konania, či vykonané dôkazy, z ktorých správca dane vychádzal a ktoré žalobca taktiež v žalobe namietal, sú natoľko relevantné, že z nich možno logicky vyvodit' skutkový záver, ku ktorému žalovaný dospel.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku poukázal na výsledky dokazovania vykonaného v preskúmanom prípade pri preverovaní sporného nákupu pohonných hmôt žalobcom od dodávateľa FORSAGE, spol. s r.o., stotožniac sa so skutkovými zisteniami a právnym záverom žalovaného. Konštatoval, že žalovaný správne poukázal na výsledky daňovej kontroly, nepresvedčivé svedecké výpovede, oznámenia dožiadaných orgánov, zistenia u iných daňových subjektov, zastávajúc názor, že v danom prípade ostali sporné skutkové okolnosti žalobcom tvrdených obchodných transakcií, ktoré správca dane, ani žalovaný nepovažovali za dostatočne preukázané na to, aby boli splnené podmienky na odpočítanie

dane v zmysle platného zákona o dani z pridanej hodnoty. Krajský súd taktiež dospel k záveru, že doklady (ktorým korešpondujú výdavkové pokladničné doklady vystavené žalobcom v priebehu mesiaca máj 2006) z elektronickej registračnej pokladnice predložené žalobcom a vystavené dodávateľom pohonných hmôt – spoločnosťou FORSAGE, spol. s r.o. sú v rozpore s kontrolnou páskou z elektronickej registračnej pokladnice predloženou touto spoločnosťou za obdobie od 20.5.2006 do 22.5.2006. Uviedol, že doklady predložené žalobcom za účelom preukázania nákupu pohonných hmôt nesúhlasia s kontrolnou páskou pokiaľ ide o poradové číslo, čas predaja, množstvo, cenu a druh tovaru, resp. sa na nej nenachádzajú; denné uzávierky dodávateľa tovaru za mesiac máj 2006 sa pritom zhodovali s dennými uzávierkami za tento mesiac uvedenými v knihe pokladnice a tržieb, ktoré predložil dodávateľ tovaru; správca dane na overenie správnosti kontrolných pásov dodávateľa, preveril v rámci daňovej kontroly u iného daňového subjektu (ktorý sa zaoberal poľnohospodárskou činnosťou a nakupoval pohonné hmoty u spoločnosti FORSAGE, spol. s r.o.) ním predložené doklady z elektronickej registračnej pokladnice a tieto vo všetkých položkách súhlasili, z čoho správca dane vyvodil záver o správnosti predložených kontrolných pásov dodávateľa.

Ďalej krajský súd uviedol, že preverovaním jednotlivých obchodných transakcií žalobcu na základe ním predložených dokladov teda správca dane zistil a konštatoval, že doklady boli vystavené bez uskutočnenia zdaniteľného plnenia ako základnej podmienky pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Mal za to, že obchodné prípady, ktoré žalobca považuje za uskutočnené zdaniteľné plnenia a ku ktorým predložil doklady z elektronickej registračnej pokladnice vystavené spoločnosťou FORSAGE, spol. s r.o., nespĺňajú atribúty daňových transakcií podľa zákona o dani z pridanej hodnoty a žalobca nepreukázal kauzu právneho úkonu podľa prezentovaného zámeru, čo znamená, že v daňovom, ani v súdnom konaní žalobca nepreukázal, že ním predložené doklady zodpovedajú reálnemu plneniu, s poukazom na to, že ak má ísť o daňový doklad spôsobilý na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí ho vydať platiteľ, t.j. osoba, ktorá atribúty platiteľa tejto dane spĺňa a ide o osobu, ktorá má platiť daň z pridanej hodnoty a súčasne táto osoba reálne uskutočnila zdaniteľné plnenie.

Krajský súd poukázal na to, že podmienky uvedené v ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a/, ako i v ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. sú hmotnoprávne podmienky a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty; vzhľadom na ľahkú zneužitelnosť zákonodarca požaduje, aby platiteľ tejto dane, ktorý nárok na odpočítanie uplatňuje, preukázal existenciu podmienok v zmysle zákona o DPH; pokiaľ si

platiteľ podľa daňového priznania uplatnil nárok na odpočítanie dane z dodaného tovaru, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňovom doklade, teda v tomto prípade v doklade z elektronickej registračnej pokladnice, čo žalobca nepreukázal. Konštatoval, že z ust. § 49 ods. 1, 2 vyššie citovaného zákona jednoznačne vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu, teda žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade pohonných hmôt, ktoré mal nakúpiť v ním tvrdenom objeme od spoločnosti FORSAGE, spol. s r.o., len v prípade, ak by pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť jeho dodávateľovi, s poukazom na zistenie správcu dane, že spoločnosť FORSAGE, s. r.o., nakúpila v roku 2006 naftu v objeme 453.071 litrov, z toho bezhotovostne na faktúry predala naftu v objeme 263.955 litrov a v hotovosti na predaj cez elektronickej registračnú pokladnicu pre ostatné daňové subjekty zostal predaj nafty v objeme 56.506 litrov, potom žalobca jednoznačne nemohol nakúpiť v roku 2006 u tohto dodávateľa pri hotovostnom predaji naftu v objeme 312.600 litrov, ako to deklaruje v predložených dokladoch z registračnej pokladnice, majú za to, že pri tomto objeme nafty nemohla vzniknúť dodávateľovi tovaru – spoločnosti FORSAGE, spol. s r.o., daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty (keďže na základe vyššie uvedeného takýto objem nafty nemohol žalobcovi predať hotovostne cez elektronickej registračnú pokladnicu) a nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane.

V danej súvislosti krajský súd poukázal na Šiestu smernicu Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov, týkajúcich sa dani z obratu (spoločný systém dane z DPH), v znení doplnenom smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, ktorá zakladá spoločný systém DPH a v súlade s jej ustanoveniami dospel súd k záveru, že v preverovaných prípadoch nedošlo k uskutočneniu, resp. prijatiu zdaniteľného prijatia, a teda ani ku vzniku daňovej povinnosti a v konečnom dôsledku ani k nároku na odpočítanie dane. Správca dane podľa názoru súdu legálnym spôsobom objasnil všetky skutočnosti v súvislosti so splnením podmienok vyplývajúcich z ust. § 49 a nasl. zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a v nadväznosti na doklady predložené zo strany žalobcu.

K tvrdeniam žalobcu v podanej žalobe krajský súd uviedol, že uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou odpočtu dane z pridanej hodnoty, s poukazom na to, že formálna existencia dokladu z elektronickej registračnej pokladnice spolu s výdavkovými pokladničnými dokladmi žalobcu nie sú predpokladom pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle zákona o DPH, zdôrazniac, že existenciu zákonných podmienok

pre nárok na odpočet dane musí preukázať platiteľ, ktorý si nárok na odpočet uplatňuje. Konštatoval, že tieto podmienky boli spochybnené predovšetkým tým, že žalobca deklaroval v roku 2006 nákup nafty od spoločnosti FORSAGE, spol. s r.o., v objeme 312.600 litrov, pričom sa jednalo o hotovostný nákup cez registračnú pokladňu, avšak takýto predaj v hotovosti cez elektronickú registračnú pokladnicu nebol z vyššie uvedených dôvodov možný (pretože z celkového množstva 453.071 litrov nafty zakúpenej spoločnosťou FORSAGE, spol. s r.o., v roku 2006 zostala na hotovostný predaj v objeme 132.610 litrov). Podľa názoru krajského súdu množstvo žalobcom nakúpenej nafty nebolo možné objasniť ani výsluchom svedkov – zamestnancov žalobcu a čerpacej stanice a vykonaním znaleckého dokazovania, ktoré žiadal žalobca, by bolo možné preukázať, či žalobcom predložené doklady pochádzajú z elektronickej registračnej pokladnice spoločnosti FORSAGE, spol. s r.o., ale nepreukázal by sa žalobcom deklarovaný nákup nafty. Krajský súd poukázal na to, že žalobca ako súkromne hospodáriaci roľník, má právo na nákup nafty do poľnohospodárskych strojov za účelom zabezpečenia svojich dodávok, resp. poskytovania služieb. Mal za to, že však žiadnym spôsobom v priebehu daňovej kontroly nevysvetlil dôvody, ktoré ho viedli k nákupu ním deklarovaného objemu nafty na čerpacej stanici, keď podľa oznámenia príslušného colného úradu mal žalobca vydaný odberný poukaz na nákup daňovo zvýhodneného minerálneho oleja (červená nafta) v objeme 240.000 litrov v roku 2006 a z tohto limitu nevyčerpal 75.498 litrov.

K tvrdeniam žalobcu týkajúcich sa iného postupu správcu dane pri zdaňovacom období marec 2007 krajský súd uviedol, že predmetom daňovej kontroly (na základe zistení ktorej bol vydaný dodatočný platobný výmer zo dňa 2.2.2010, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie mesiac máj 2006), bola daň z príjmov fyzickej osoby a daň z pridanej hodnoty za obdobie roku 2006 a podľa predložených rozhodnutí (na základe inej daňovej kontroly) si žalobca uplatnil odpočítanie dane za mesiac marec 2007 v celkovej sume 120.471,--Sk, z toho 119.479,80 Sk pri výdavkových pokladničných dokladoch vystavených za nákup pohonných hmôt od dodávateľa spoločnosti FORSAGE, spol. s r.o., rozhodnutím správcu dane zo dňa 28.11.2007 mu bol nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty za tento mesiac znížený o sumu 120.471,--Sk, ktoré rozhodnutie žalovaný rozhodnutím zo dňa 12.3.2008 zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane vydal dňa 5.5.2009 nové rozhodnutie, ktoré žalovaný rozhodnutím zo dňa 10.9.2009 zmenil tak, že znížil nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie marec 2007 v sume 12.172,91 € na sumu 12.140,91 €, pričom kontrola nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie

obdobie marec 2007 bola samostatnou daňovou kontrolou a jej výsledky nemohli mať vplyv na daňovú kontrolu zdaňovacieho obdobia máj 2006.

Krajský súd dospel k záveru, že správca dane postupoval správne a v zmysle zákona, keď žalobcovi dodatočným platobným výmerom zo dňa 2.2.2010 vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2006 a správne postupoval i žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane zo dňa 2.2.2010 – dodatočný platobný výmer, potvrdil podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb., majúc za to, že z obsahu preloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu tak, aby bolo možné na jeho základe v zmysle zákona rozhodnúť, ako aj, že záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z., s ktorými závermi daňových orgánov sa stotožnil a žalobu ako nedôvodnú zamietol podľa § 250j ods. 1 O.s.p.

O trovách konania krajský súd rozhodol podľa § 250k O.s.p. tak, že neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Žalobca v zákonnej lehote sa proti uvedenému rozhodnutiu krajského súdu odvolal. Žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil tak, že vyhovie jeho žalobnému návrhu a zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného a správcu dane.

V dôvodoch odvolania žalobca vytýkal krajskému súdu nesprávne právne a skutkové posúdenie prejednávanej veci, ako aj, že prvostupňový súd si osvojil názor žalovaného bez toho, aby sa zaoberal zákonnosťou tohto rozhodnutia. Namietal porušenie § 2 ods. 1 a ods. 3 zákona o správe daní zo strany krajského súdu a žalovaného, keď dôkazy vykonané v rámci daňovej kontroly svedčiace v jeho prospech vyhodnotili nesprávne, a to tým, že navrhované dôkazy nevykonali alebo vykonané vyhodnotili jednostranne.

Vytýkal krajskému súdu, že sa nevysporiadal s jeho námietkou týkajúcou sa nevykonania ním navrhovaných dôkazov v rámci daňového konania, ako aj s námietkami k nesprávnemu vyhodnoteniu výpovedí vypočutých svedkov, s námietkou ohľadne nejednotného postupu a rozhodovania správcu dane v porovnaní s určením daňovej povinnosti na DPH za mesiac marec 2007, ako i s námietkou ohľadne právneho záveru vyplývajúceho z rozsudku Európskeho súdneho dvora z 27.9.2007 číslo C-409-04 vo vzťahu k zásade aplikovanej slovenskými daňovými orgánmi s odvolaním na § 49 zákona o DPH.

Žalobca závažné pochybenie v rozhodovaní súdu videl v tom že napriek tomu, že všetci jeho zamestnanci a aj zamestnanci spoločnosti FORSAGE, spol. s r.o. potvrdili,

že žalobcovi zamestnanci naftu a benzín pravidelne vo väčších množstvách čerpali a žalobca mal k dispozícii doklady oprávňujúce odpočet DPH, žalovaný mu neuznal odpočet ani z jedného litra nafty a benzínu za kontrolované obdobie, pričom žalovaný tieto svedecké výpovede vyhodnotil ako nedôveryhodné, čím v rozpore so zásadami daňového konania ignoroval podstatu výpovedí svedkov, ktoré vo všetkých prípadoch jednoznačne potvrdili, že pohonné látky boli niekoľkokrát denne čerpané do vozidiel daňovníka, namietajúc, že prvostupňový súd iba prevzal tvrdenie žalovaného bez toho, aby odôvodnil v čom a koho svedeckú výpoveď považuje za nepresvedčivú.

Ďalší dôkaz o nezákonom postupe žalovaného žalobca videl v tom, že žalovaný dôkazy vyhodnocoval subjektívne, keď porovnával jeho spotreby nafty na hektár s „porovnateľným“ podnikateľom namietajúc, že už zo samotného vyjadrenia žalovaného vidieť, že keď vykonal kontrolu porovnateľného podnikateľa, táto nemohla byť porovnateľná, pretože zo samotného tvrdenia žalovaného vyplýva, že tieto „porovnateľné“ subjekty okrem kvality pôdy nemajú porovnateľné vôbec nič – ani výmeru, ani počet strojov, ani počet zamestnancov, ani spôsob hospodárenia, ani vzdialenosť od hospodárskeho dvora na jednotlivé polia.

Dôvodil, že napriek tomu, že z predložených dokladov bolo jednoznačne preukázané, že bez čerpania nafty, ktorú žalovaný spochybnil a neuznal tak do nákladov ani odpočet DPH, by žalobca nemohol dodať tovar a služby v hodnote niekoľko desiatok miliónov slovenských korún v rokoch 2005 a 2006, s poukazom na to, že touto skutočnosťou sa už vo svojich rozhodnutiach ani žalovaný ani prvostupňový súd nezaoberal. Nesúhlasil ani s tvrdením žalovaného ani súdu, že by žiadnym spôsobom v priebehu daňovej kontroly nevysvetlil dôvody, ktoré ho viedli k nákupu ním deklarovaného objemu nafty na čerpacej stanici, keď podľa oznámenia príslušného colného úradu mal vydaný odberný poukaz na nákup daňovo zvýhodneného minerálneho oleja (červená nafta) v objeme 240.000 litrov v roku 2006 a z tohto limitu nevyčerpal 75.498 litrov. Tvrdil, že naopak v priebehu kontroly deklaroval a vysvetľoval, prečo pre svoje zdaniteľné plnenia nakupoval tak „červenú“ (zvýhodnenú) ako aj „bielu“ (čerpanú na čerpacej stanici) naftu, avšak žalovaný ani súd sa s týmito argumentmi nevysporiadal, o čom svedčí aj skutočnosť, že jeho argumenty vo svojich odôvodneniach ani jeden neuvádza.

Vytýkal prvostupňovému súdu, že sa nevysporiadal s otázkou, ako dospel žalovaný ku skutočnosti, že údaje poskytnuté spoločnosťou FORSAGE, spol. s r.o. sú správne. Tvrdil, že napriek jeho námietkam sa nezaoberali jeho účtovníctvom, hoci to bolo zjavné a preukázateľné (chýbali mu kontrolné pásky z ERP, „stratil ERP“, nezrovnalosti potvrdil

aj colný úrad, prestal vykonávať podnikateľskú činnosť, nezmenil ani slovenské koruny na eurá). Namietal, že účtovníctvom a súvisiacimi podkladmi – pracovnými výkazmi, pracovnými zmluvami, predajom, nákupom a pod. v prípade žalobcu sa nikto nezaoberal. Dôvodil, že znaleckým dokazovaním ERP by sa preukázalo, či ním k daňovej kontrole predkladané pokladničné daňové doklady boli vystavené dodávateľom pohonných hmôt FORSAGE, spol. s r.o. Nesúhlasil s dôvodmi súdu prvého stupňa ohľadne znaleckého dokazovania.

Ďalej žalobca tvrdil, že už zo samotného rozsudku (strana 7 odsek 1) je zrejmé, že spoločnosť FORSAGE, spol. s r.o., nepredložila úplné kontrolné pásky za mesiac máj 2006, ale len za obdobie od 20.5.2006 do 22.5.2006. Namietal, že ani táto skutočnosť nebránila žalovanému vyhodnotiť, že žalobca nemá nárok na odpočet DPH z dokladov vystavených ERP spoločnosti FORSAGE, spol. s r.o., za celý mesiac máj 2006, nakoľko sa na kontrolnej páske nenachádzajú s poukazom na to, že minimálne za obdobie od 1.5.2006 do 20.5.2006 a od 23.5.2006 do 31.5.2006 vôbec nevie žalovaný preukázať, pričom z tvrdení žalovaného aj prvostupňového súdu je jednoznačne preukázané, že účtovníctvo spoločnosti FORSAGE, spol. s r.o. nebolo správne a doklady, ktoré predložila ku kontrole boli neúplné, avšak napriek tejto skutočnosti tak žalovaný, ako aj súd vyhodnotil tieto doklady ako jediné správne a vierohodné, a to vždy iba v neprospech žalobcu.

Žalobca vytýkal prvostupňovému súdu, že sa nevysporiadal s jeho tvrdeniami v súvislosti s nezákonnosťou napádaných správnych rozhodnutí vzhľadom na skoršie rozhodnutie správcu dane vo veci určenia daňovej povinnosti žalobcu za zdaňovacie obdobie marec 2007, ktoré vychádzalo z rovnakých skutkových zistení, t.j. žalobca predložil ku kontrole doklady z elektronickej registračnej pokladnice dodávateľa FORSAGE, spol. s r.o., ktoré taktiež neboli evidované na kontrolnej páske uvedenej ERP dodávateľa, a tieto boli žalovaným akceptované a žalobcovi bolo uznané právo na nadmerný odpočet DPH, tvrdiac, že správca dane by mal rozhodovať v týchto identických veciach rovnako. Nesúhlasil s dôvodmi prvostupňového súdu, ktorými zdôvodňoval rozdielny postup správnych orgánov v identickej veci.

Taktiež žalobca nesúhlasil s tvrdeniami súdu prvého stupňa v súvislosti s rozsudkom Európskeho súdneho dvora z 27.9.2007 číslo C-409-04 vo veci Teleos plc., na ktorý v poukazoval v rámci preskúmovacieho konania. Uviedol, že obsahom tohto rozhodnutia je, že nemožno niekoho kto koná v dobrej viere a má doklady, ktoré odôvodňovali jeho nárok (doklady z ERP) nútiť, aby zaplatil daň, keď sa preukáže, že tieto sú nepravdivé (čo sa ani nepreukázalo, lebo znalecký posudok nebol vykonaný), pričom však nedôjde k preukázaniu

jeho účasti na tomto podvode, a to napriek zneniu šiestej smernice ako aj § 49 ods. 1 a 2 zákona 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty. Uviedol, že podľa svojich možností prijal všetky rozumné opatrenia na uistenie sa, že dodávateľ FORSAGE, spol. s r.o. je podnikateľom – výpisom z obchodného registra a na stránke daňového riaditeľstva zistil, že táto spoločnosť je platcom DPH. Namietal, že iné opatrenia na zamedzenie podvodu voči nemu nemohol vykonať.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu uviedol, že žalobca v odvolaní neuvádza žiadne nové dôkazy a argumenty, ktoré by preukázali nezákonnosť postupu daňových orgánov a súčasne poukázal na obsah svojho vyjadrenia k podanej žalobe.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), vec prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), pričom deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

Podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 479/2009 Z. z.“) orgánom štátnej správy v oblasti daní a poplatkov je Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky.

Podľa § 11 zákona v spojení s čl. IV. veta prvá č. 479/2009 Z. z. s účinnosťou od 1. januára 2012 sa zrušuje zákon č. 150/2001 Z. z. o daňových orgánoch a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 440/2000 Z. z. o správach finančnej kontroly v znení zákona č. 182/2002 Z. z. a zákona č. 534/2005 Z. z., t. j. ruší sa Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (§ 2 a § 3 zákona č. 150/2001 Z. z. o daňových orgánoch).

Vzhľadom na to, že zákonom č. 479/2009 Z. z. bolo s účinnosťou od 1. januára 2012 zrušené Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici, ktorého pôsobnosť a právomoci na úseku správy daní a poplatkov prešli na novozriadené Finančné

riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Bratislave, podľa informácií poskytnutých Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky v Bratislave, t.č. pre oblasť správy daní a poplatkov pôsobiace na adrese Lazovná ulica 63, 974 01 Banská Bystrica, Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 107 ods. 4 O.s.p. v spojení s § 250 ods. 4 O.s.p. na strane žalovaného konal s vyššie uvedeným právnym nástupcom pôvodne uvádzaného žalovaného.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného správneho orgánu a súčasne jeho zrušenia a vrátenia mu veci na ďalšie konanie. Preskúmvaným rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa, t.j. Daňového úradu Šurany, ktorými správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie mesiac máj 2006 v sume 6.738,66 €, a preto odvolací súd preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu a konania im predchádzajúce najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

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

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

Úlohou krajského súdu v predmetnej veci bolo postupom podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku (upravujúcej rozhodovanie o žalobách proti rozhodnutiam a postupom správnych orgánov §§ 247 a nasl. O.s.p.) preskúmať zákonnosť rozhodnutia a postupu žalovaného správneho orgánu, ktorým rozhodnutím

žalovaný rozhodoval s konečnou platnosťou o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcovi ako platiteľa dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2006.

Odvolaací súd vyhodnotil rozsah a dôvody odvolania vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom súdneho spisu, súčasť ktorého tvoril administratívny spis, pričom nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa.

V danom prípade odvolaací súd zistil, že žalobca v odvolaní vzniesol v podstate totožné námietky ako v žalobe ako aj v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane.

Z predloženého spisového materiálu krajského súdu, súčasť ktorého tvoril administratívny spis, odvolaací súd zistil, že Daňový úrad Šurany ako správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2006, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 633/320/16677/2009/Szö zo dňa 11.12.2009, ktorý bol prerokovaný so žalobcom ako daňovým subjektom a doručený dňa 28.1.2010.

Správca dane na základe zistení daňovou kontrolou dodatočným platobným výmerom č. 633/230/1174/10/Hru zo dňa 2.2.2010 podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. vyrubil žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2006 v sume 6.738,66 €. Z odôvodnenia uvedeného rozhodnutia vyplýva, že správca dane na základe skutkových zistení, na ktoré poukazoval v odôvodnení svojho rozhodnutia, dospel k záveru, že nafta v množstve 30.000 litrov a benzín v množstve 1.000 litrov neboli predmetom zdaniteľného plnenia, tovar nebol dodaný a nevznikla daňová povinnosť u dodávateľa pohonných hmôt FORSAGE, spol. s r.o. a preto z toho dôvodu nie je možné ani uplatniť odpočítanie dane, konštatujúc, že žalobca ako platiteľ porušil ustanovenie § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. tým, že si uplatnil odpočítanie dane z tovaru, ktorý nebol dodaný, z ktorých dôvodov mu neuznal uplatnené odpočítanie dane vo výške 203.009,--Sk (6.738,66 €).

Daňové riaditeľstvo SR na základe odvolania žalobcu proti uvedenému rozhodnutiu správcu dane preskúmaným rozhodnutím (č. I/224/11566-83234/2010/992117-r, zo dňa 27.7.2010) podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. potvrdil dodatočný platobný výmer správcu dane. Z odôvodnenia rozhodnutia vyplýva, že Daňové riaditeľstvo SR ako odvolaací správny orgán sa stotožnil so skutkovými zisteniami správcu dane ako aj s jeho právnym

záverom. Odvolací orgán v postupe správca dane a v spisovom materiáli nenašiel nijaký dôkaz, potvrdzujúci tvrdenie daňového subjektu, že bol ukrátený na svojich právach.

Zákonodarca v právnej norme § 2 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov („zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní“) ustanovuje základné zásady daňového konania. Jednou zo základných zásad daňového konania je v zmysle uvedeného zákona zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správca dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1). 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 § 29 ods. 1, 2, 3, 4, 7, 8 zákona o správe daní dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie. Správca dane dbá, aby skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Netreba dokazovať skutočnosť všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosť 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 správca 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. Správca dane preukazuje doručenie vlastných písomností daňovému subjektu. 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 § 49 ods. 1, 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v rozhodnom čase (zákon 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 účely svojho podnikania 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 § 51 ods. 1 písm. a/ zákona DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 71 ods. 1, 2, 5 zákona o DPH pri každom dodaní tovaru a dodaní služby v tuzemsku pre zdaniteľnú osobu a pre právnickú osobu, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, je platiteľ povinný vyhotoviť faktúru. Platiteľ je povinný vyhotoviť faktúru aj v prípade, ak je platba prijatá pred dodaním tovaru a predtým, ako je poskytovanie služby skončené. Platiteľ vyhotoví faktúru najneskôr do 15 dní od vzniku daňovej povinnosti. Ak v kalendárnom mesiaci vznikne platiteľovi daňová povinnosť prijatím jednej alebo viacerých platieb a zároveň aj dodaním tovaru alebo dodaním služby, na ktoré prijal jednu alebo viac platieb, môže platiteľ vyhotoviť jednu faktúru, a to najneskôr do 15 dní od vzniku poslednej daňovej povinnosti vzťahujúcej sa na toto dodanie tovaru alebo dodanie služby v tomto kalendárnom mesiaci. Platiteľ nie je povinný na účely dane vyhotoviť faktúru, ak ide o tovar alebo službu, ktorá je dodaná s oslobodením od dane podľa § 28 až 42.

Faktúra musí obsahovať a) meno a adresu sídla, miesta podnikania, prípadne prevádzkarne platiteľa, ktorý dodáva tovar alebo službu, a jeho identifikačné číslo pre daň, b) meno a adresu sídla, miesta podnikania, prípadne prevádzkarne alebo bydliska príjemcu tovaru alebo služby a jeho identifikačné číslo pre daň, ak mu je pridelené, c) poradové číslo faktúry, d) dátum, keď bol tovar alebo služba dodaná, alebo dátum, keď bola platba podľa odseku 1 prijatá, ak tento dátum možno určiť a ak

sa odlišuje od dátumu vyhotovenia faktúry, e) dátum vyhotovenia faktúry, f) množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby, g) základ dane, jednotkovú cenu bez dane a zľavy a rabaty, ak nie sú obsiahnuté v jednotkovej cene, h) sadzbu dane alebo údaj o oslobodení od dane, i) výšku dane spolu v slovenských korunách.

Ak cena tovaru alebo služby vrátane dane nie je viac ako 50.000,--Sk, za faktúru sa považuje aj doklad vyhotovený elektronickou registračnou pokladnicou, ktorý musí obsahovať údaje podľa odseku 2 s výnimkou údajov podľa odseku 2 písm. b) a s výnimkou jednotkovej ceny podľa odseku 2 písm. g).

Odvolací súd po preskúmaní veci v rozsahu odvolacích dôvodov dospel k záveru, že správca dane v danom prípade postupoval v súlade so zákonom o správe daní, vo veci si zadovážil dostatok skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia, v daňovom konaní postupoval v súčinnosti s daňovým subjektom – žalobcom a vo veci rozhodol skutkovo a právne správne, žalovaný správny orgán sa s námietkami žalobcu vznesenými v daňovom konaní náležite vypořiadal v dôvodoch svojho rozhodnutia, z ktorých dôvodov rozhodnutie žalovaného správneho orgánu je treba považovať za súladné so zákonom, a preto súd prvého stupňa rozhodol vo veci zákonne, keď žalobu zamietol podľa § 250j ods. 1 O.s.p.

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

S poukazom na § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. je potrebné uviesť, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1, 2 písm. a/, § 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 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 dokladu z registračnej pokladne dodávateľa, musí byť schopný sám preukázať, že zdaniteľné obchody, na základe ktorých došlo k dodaniu tovaru alebo služby, boli uskutočnené.

Pokiaľ žalobca v odvolaní namietal, že skutkový stav v danej veci bol zistený nedostatočne a nesprávne právne posúdený, najvyšší súd sa s touto námietkou zhodne s názorom súdu prvého stupňa nestotožnil. Z administratívneho spisu správnosť tvrdení žalobcu, že v danej veci daňové orgány vykonali dokazovanie nedostatočne, že sa dostatočne nevyporiadali s predloženými dokladmi z registračnej pokladne dodávateľa, jednostranne a subjektívne vyhodnotili svedecké výpovede zamestnancov žalobcu a dodávateľa, ako aj, že rovnako sa nijakým spôsobom nevyporiadali s dôkazmi, ktoré svedčili v jeho prospech, rozhodovanie založili na dôkazoch, ktorými porovnávali neporovnateľnú činnosť iného daňového subjektu, nepostupovali rovnako v identickej veci (zdaňovacie obdobie marec 2007), ako aj že postupovali v rozpore s rozhodnutím Európskeho súdneho dvora, nevyplýva. Taktiež nie je možné súhlasiť s tvrdením žalobcu, že správca dane porušil základné zásady daňového konania v zmysle § 2 zákona č. 511/1992 Zb., zákonom stanovené práva kontrolovaného daňového subjektu, keď nerešpektoval a nevykonal jeho požiadavky na vykonanie úplného dokazovania podľa § 29 zákona č. 511/1992 Zb., nerešpektoval právny názor odvolacieho orgánu v obdobnej veci a taktiež, že žalovaný sa náležite nevyporiadal s jeho námietkami uvedenými v odvolaní, pričom nezohľadnil ostatné relevantné skutočnosti. Práve naopak z administratívneho spisu je zřejmé, že správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie v súčinnosti so žalobcom. V tejto súvislosti odvolací súd poukazuje na to, že daňové konanie je riadené zásadou prejednávajúcou a nie vyhľadávajúcou (vyšetrovacou), a preto bolo povinnosťou žalobcu dôkazy preukazujúce správne uplatnenie nadmerného odpočtu predkladať. Taktiež je zřejmé, že daňové orgány oboch stupňov sa listinnými dôkazmi, ktoré žalobca predkladal v daňovom konaní ako aj svedeckými výpoveďami zaoberali, skutkové zistenia správne vyhodnotili a právne závery náležite uviedli v odôvodnení svojich rozhodnutí.

V tejto súvislosti odvolací súd dáva do pozornosti žalobcu, že v danom prípade nepostačuje, pokiaľ si žalobca ako platiteľ uplatnil nárok na odpočítanie dane z dokladov z registračnej pokladne iba predloženie dokladu z registračnej pokladne dodávateľa, ale musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. K tejto námietke dáva žalobcovi taktiež do pozornosti, že v zmysle vyššie citovaného ustanovenia § 29 ods. 8 zákona o správe daní je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu. V daňovom konaní

je povinnosť daňového subjektu 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. V rámci tejto kompetencie 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 aj 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 procesná zásada voľného hodnotenia dôkazu vykonaných v tomto konaní kompetentným orgánom v spojení so zásadou prejednávacom (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.).

Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukážu a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvahe, 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 (napr. rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/18/2011 zo 7.9.2011).

Úlohou súdu v správnom súdnictve nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov (súd na to nemá kompetenciu), ale len preskúmať zákonnosť rozhodnutí správnych orgánov, teda či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok (vymedzených v žalobe) rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy.

Senát odvolacieho súdu sa vzhľadom na skutkové zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu stotožnil s názorom krajského súdu, že žalobca v konaní neunesol dôkazné bremeno v zmysle § 29 ods. 8 zákona o správe daní.

Odvolačí súd zhodne s názorom súdu prvého stupňa zastáva názor, že záver prezentovaný daňovými orgánmi oboch stupňov v danej veci, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Taktiež podľa názoru odvolacieho súdu z vykonaného dokazovania v danom prípade je zrejmé, že žalobcom predložené daňové doklady a dôkazy na preukázanie deklarovaného nákupu pohonných hmôt nespĺňajú zákonné kritériá dostatočnej dôkaznej sily o preukaznosti oprávnenosti nároku žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ zákona o DPH (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní).

Odvolačí súd nesúhlasí ani s námietkou žalobcu týkajúcou sa nesprávneho vyhodnotenia svedeckých výpovedí daňovými orgánmi oboch stupňov a krajským súdom. V tejto súvislosti poukazuje na to, že úlohou krajského súdu v rámci prieskumu zákonnosti napadnutého správneho rozhodnutia a postupu mu predchádzajúceho bolo zistiť, či boli dodržané práva žalobcu, ktoré mu v rámci vykonávania dôkazov prislúchajú a či priebeh realizácie dôkazov bol v súlade so zákonom. Pokiaľ správny súd na základe obsahu administratívneho spisu a obsahu dôvodov napádaného rozhodnutia nevidí porušenie zákona a vyhodnotenie vykonaných dôkazov každý jednotlivito a v ich vzájomnej súvislosti považuje za správne, v súlade so zásadou materiálnej pravdy a voľného hodnotenia dôkazov podľa § 29 ods. 1, 2 a ods. 4 zákona o správe daní, nie je potrebné, aby v odôvodnení súdneho rozhodnutia opakoval opisom výsledky a vyhodnotenie dôkazov s poukazom na dôvody posúdenia ich vierohodnosti alebo nevierohodnosti, ak takéto odôvodnenie je obsiahnuté v administratívnom spise a napádaných správnych rozhodnutiach. Odvolačí súd ďalej poukazuje na to, že správca dane už v protokole o výsledku daňovej kontroly ako i v odôvodnení rozhodnutia a následne žalovaný uviedli, ktoré výpovede si vzájomne odporujú a zrozumiteľne a jasne uviedol dôvody, pre ktoré v nich tie ktoré výpovede svedkov vzbudzujú pochybnosť o ich úplnej vierohodnosti, a to i vo vzťahu k iným zisteniam s prihliadnutím na to, že výpovede svedkov nie sú jedinými dôkazmi, ktoré môžu potvrdiť alebo vyvrátiť tvrdenia žalobcu ohľadne nakúpeného množstva pohonných hmôt, keďže ich analýzu dotvára kontext ďalších dôkazov vo vzájomných súvislostiach, tak ako to vyplýva z odôvodnení napadnutých rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov.

Pokiaľ žalobca namietal nesprávny postup daňových orgánov, keď porovnával jeho spotrebu nafty s iným podnikateľským subjektom podnikajúcim v danej oblasti v poľnohospodárskej výrobe, senát odvolacieho súdu sa s jeho tvrdeniami nestotožnil.

Poukazuje na to, že daňové orgány v odôvodnení svojich rozhodnutí konštatovania o výbere porovnateľného daňového subjektu náležite zdôvodnili, v ktorej súvislosti dáva do pozornosti zistený pomer spotreby cenovo zvýhodnenej nafty k čerpanej cenovo nevýhodnej u oboch porovnávaných daňových subjektov ako i na zaznamenaný výrazný pokles priemerného mesačného nákupu cenovo nezvýhodnenej nafty žalobcom po začatí daňových kontrol v porovnaní s priemerným mesačným nákupom nafty žalobcom v rokoch 2005 a 2007, 2008, a to i napriek nárastu obhospodarovanej pôdy v roku 2008 oproti roku 2005 o 359 hektárov. Vzhľadom k uvedenému odvolací súd taktiež zastáva zhodný názor ako daňové orgány oboch stupňov a prvostupňový súd, že na základe výsledkov vykonaného dokazovania nie je možné nepochybovať o hodnovernosti žalobcom deklarovaných tvrdení ohľadne uskutočnenia sporných zdaniteľných plnení v nadväznosti na splnenie zákonných podmienok nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH, v ktorej súvislosti sa taktiež námietka žalobcu, že správca dane vychádzal z kontrolných pások registračnej pokladni dodávateľa len za časť mesiaca máj 2006, javí ako právne bezvýznamná.

V danej súvislosti senát odvolacieho súdu taktiež poukazuje na to, že 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 (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní) a správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov zachovávať procesné práva daňového subjektu, zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa zákona o DPH. Z uvedeného dôvodu sa pri tejto činnosti správcu dane predchádzajúcej vyrubeniu daňovej povinnosti autoritatívnym spôsobom formou rozhodnutia uplatňuje dôsledná aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov správcu 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. Je preto na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí.

Z uvedených dôvodov neobstojí tvrdenie žalobcu, že správca dane ohľadne preukázania existencie sporného nákupu nafty vykonal dokazovanie a jeho hodnotenie jednostranne a subjektívne. Povinnosť dôkazného bremena vyplývajúca žalobcovi podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní spočíva v jeho povinnosti preukázať vierohodnosť a správnosť ním vedených povinných evidencií alebo záznamov, čo sa mu však vzhľadom na výsledky dokazovania nepodarilo preukázať a čo bolo preverovaním žalobcom deklarovanych plnení zo strany správcu dane relevantne spochybnené.

Odvolací súd nesúhlasí ani s ďalšou námietkou žalobcu týkajúcou sa ním navrhovaného znaleckého dokazovania pravosti a pôvodu pokladničných pásov, považujúc ju vzhľadom na skutkové zistenia vyplývajúce z dosiaľ vykonaného dokazovania za právne bezvýznamnú. Aj podľa názoru senátu odvolacieho súdu zhodne s názorom daňových orgánov ako aj prvostupňového súdu, preukázanie pravosti a pôvodu pokladničných dokladov z ERP dodávateľa FORSAGE, spol. s r.o. by nemohlo privodiť pre žalobcu priaznivejšie rozhodnutie vo veci oprávnenosti na vrátenie ním uplatneného nadmerného odpočtu za kontrolované zdaňovacie obdobie, keďže i v prípade preukázania, že ku kontrole predložené doklady boli vystavené registračnou pokladnicou ERP DKP č. 6330031413633001 spoločnosti FORSAGE, spol. s r.o., toto ešte nezakladá zákonný nárok na odpočítanie dane daňovým subjektom, ak nie je preukázané, že pri tovare uvedenom na dokladoch vznikla daňová povinnosť dodávateľovi, ktorá podmienka nebola preukázaná.

Odvolací súd taktiež nesúhlasí s tvrdením žalobcu ohľadne nezákonnosti rozhodnutia žalovaného vzhľadom na odlišný postup správcu dane pri preverovaní a rozhodovaní o výške daňovej povinnosti na DPH za zdaňovacie obdobie mesiaca marec 2007 vo vzťahu k preskúmanému rozhodnutiu v danej veci. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že dodatočný platobný výmer č. 633/230/6555/09/Hru vydaný Daňovým úradom Šurany dňa 5.5.2009 vychádzal z výsledkov opakovanej daňovej kontroly, ktorou správca dane rozsiahlym spôsobom v intenciách druhostupňového rozhodnutia žalovaného, ktorým zrušil skorší dodatočný platobný výmer za uvedené zdaňovacie obdobie a vrátil vec

prvostupňovému správneému orgánu na ďalšie konanie a rozhodnutie, doplnil dokazovanie, na základe ktorého dospel k tým istým skutkovým zisteniam, ako vyšli najavo pri preverovaní mesačných zdaňovacích období DPH v rokoch 2005 a 2006. Žalobcovi teda neboli pre účely nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za opakovane kontrolované zdaňovacie obdobie marec 2007 uznané daňové doklady z ERP dodávateľa FORSAGE, spol. s r.o., ktorých reálny základ sa dokazovaním nepotvrdil. Tvrdenie žalobcu, že všetky ním predložené daňové doklady za nákup nafty na čerpacej stanici dodávateľa pohonných hmôt boli správcom dane uznané, z odôvodnenia dodatočného platobného výmeru nevyplýva, pričom dôkazná situácia bola správnymi orgánmi oboch stupňov vyhodnotená obdobne ako v preskúmvanej veci. Súčasne senát odvolacieho súdu poukazuje na to, že z rozhodnutia žalovaného č. I/224/12937-102571/2009/992117-r z 10.9.2009, ktorým vyhovel odvolaniu žalobcu proti vyššie uvedenému dodatočnému platobnému výmeru, vyplýva, že žalovaný zmenil výšku nadmerného odpočtu DPH uplatneného žalobcom v daňovom priznaní za marec 2007, o 32,9 €, čo bola skutočnosť vyplývajúca z obsahu samotného daňového priznania a táto zmena vo výroku prvostupňového rozhodnutia má skôr povahu opravy chyby v písaní, pričom výrok druhostupňového rozhodnutia žiadnym spôsobom nezasiahol do výšky opakovane kontrolovanej a dorubenej daňovej povinnosti a nemal vplyv na dôvody a závery správcu dane vo vzťahu k vyhodnoteniu vykonaného dokazovania.

Pokiaľ žalobca v odvolaní opätovne namietal rozpor v postupe daňových orgánov pri aplikácii § 49 zákona o DPH s právnymi závermi vyslovenými v rozsudku Európskeho súdneho dvora z 27.9.2007 číslo C-409-04 vo veci Teleos plc. vs Commissioners of Customs & Excise odvolací súd zastáva zhodný názor ako krajský súd, že uvedený rozsudok nie je možné aplikovať na preskúmvané konanie. Predmetom konania pred Európskym súdnym dvorom bola prejudiciálna otázka podaná vnútroštátnym súdom Spojeného kráľovstva na základe podnetov ich daňových subjektov na vyriešenie podmienok oslobodenia od platenia DPH pri obchodoch realizovaných medzi dodávateľmi a odberateľmi v rámci krajín Európskeho spoločenstva. V uvedenom rozsudku aplikáciou článku 28c A písm. a/ prvý pododsek šiestej smernice 77/388 zmenenej a doplnenej smernicou 2000/65, v súlade so zásadou proporcionality ohľadne rozdelenia rizika pri dodávateľskom plnení v rámci členských krajín Európskeho spoločenstva oslobodeného od platenia DPH a daňový orgán v nadväznosti na podvod spôsobený treťou osobou, sa zabezpečuje ochrana dodávateľa, ktorý konal v dobrej viere a predložil dôkazy na prvý pohľad odôvodňujúce jeho právo na oslobodenie dodávky tovaru vnútri Spoločenstva od dane, aby následne neplatil DPH

z tohto tovaru, keď sa následne zistí, že uvedené dôkazy sú nepravdivé, pričom však nedôjde k preukázaniu účasti uvedeného dodávateľa na tomto podvode. Uvedený rozsudok rieši prejudiciálnu otázku aplikácie vnútroštátneho práva Spojeného kráľovstva v nadväznosti na obchody – dodávky tovaru vnútri Spoločenstva, kedy podmienkou oslobodenia je fyzické opustenie územia členského štátu dodania preukázané dodávateľom a dôjde k nadobudnutiu práva nakladať s tovarom ako s vlastným na nadobúdateľa v inom členskom štáte Spoločenstva. Odvolací súd v tejto súvislosti dáva do pozornosti, že podmienky režimu vyššie uvedenej kauzy nemožno porovnávať s podmienkami vnútroštátneho dodania tovaru v Slovenskej republike, vzniku zdaniteľného plnenia a vzniku práva odpočítať daň z tovaru alebo zo služby platiteľovi DPH podľa § 49 zákona o DPH, kedy podľa podmienok stanovených vnútroštátnou právnou úpravou zákona o DPH s prihliadnutím na dôkaznú povinnosť daňových subjektov vyplývajúcej z ustanovenia § 29 ods. 8 zákona o správe daní, oprávnenosť nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane preukazuje odberateľ.

Pokiaľ aj žalobca v danej veci poukazuje na neúplnosť účtovníctva dodávateľa FORSAGE, spol. s r.o., na jeho porušovanie colných, daňových a účtovných predpisov, v nadväznosti na ním predkladaný právny záver vyslovený vo vyššie uvedenom rozsudku Európskeho súdneho dvora, z obsahu administratívneho spisu takáto skutočnosť právoplatne zistená orgánmi činnými v trestnom konaní, prípadne inými príslušnými orgánmi nevyplýva. V danej súvislosti odvolací súd poukazuje na to, že v slovenskom právnom poriadku nie je prípustné, aby si, a to i v tomto prípade, orgán verejnej správy urobil úsudok o predbežnej otázke o tom, či a kým bol spáchaný trestný čin alebo priestupok, a to len na základe tvrdenia účastníkom konania o vine tretej osoby, ktorý sa cíti byť obeťou podvodu. Súčasne odvolací súd dáva do pozornosti, že v prípade právoplatného preukázania sa viny dodávateľa, daňový poriadok pripúšťa v zákonom stanovenej lehote mimoriadny opravný prostriedok inštitútom obnovy konania podľa § 75 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov (daňový poriadok), prípadne je možnosť dosiahnuť náhradu škody prostredníctvom iných uplatniteľných inštitútov.

Z uvedených dôvodov senát odvolacieho súdu tvrdenia žalobcu, z ktorých vyplynul dojem, že sa ako odberateľ stal obeťou podvodu dodávateľa, považoval za účelové.

Odvolací súd v konaní žalovaného správneho orgánu nezistil ani takú vadu, ktorá by mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého správneho rozhodnutia (§ 250j ods. 3 O.s.p.),

v dôsledku čoho nemožno konštatovať, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu alebo jeho postup nie je v súlade so zákonom.

Vzhľadom k uvedenému odvolací súd dospel k záveru, že námietky žalobcu, vznesené v odvolaní nemožno považovať za opodstatnené a pre posúdenie danej veci za právne relevantné.

Odvolací súd sa stotožnil s právnym názorom krajského súdu, že žaloba nebola podaná dôvodne, keďže žalovaný správny orgán sa v rámci žalobou napadnutého odvolacieho správneho konania riadne vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu a svoje rozhodnutie odôvodnil racionálnym zhodnotením skutkového stavu vo vzťahu k vykonanému dokazovaniu a postupu prvostupňového správneho orgánu s prihliadnutím na relevantné hmotnoprávne a procesné ustanovenia daňových predpisov. Odvolací súd taktiež odôvodnenie prvostupňového súdu považoval za logické, jasné a zrozumiteľné a nezistil v tomto rozhodnutí žiadny rozpor s daňovými predpismi ani s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie.

Z uvedených dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre ako vecne a právne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. a s § 246c ods. 1, veta prvá O.s.p., potvrdil stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi prvostupňového rozhodnutia (§ 219 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.).

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa ust. § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s ust. § 246c ods. 1, veta prvá O.s.p. a s ust. § 224 ods. 1 O.s.p. Žalobcovi náhradu trov tohto konania nepriznal, pretože v tomto konaní nebol úspešný.

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

V Bratislave, dňa 18. júla 2012

JUDr. Zdenka Reisenauerová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Peter Szimeth

