

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžf/26/2016
Identifikačné číslo spisu: 6015201101
Dátum vydania rozhodnutia: 18.10.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:6015201101.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Sone Langovej v právnej veci žalobcu: THT Slovakia s.r.o., so sídlom Zacharovce 79, IČO: 44 535 708, právne zastúpený: JUDr. Miroslav Katunský, advokát so sídlom advokátskej kancelárie Floriánska 16, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 810878/2015 zo dňa 09.06.2015, v konaní o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/140/2015-80 zo dňa 17. februára 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/140/2015-80 zo dňa 17. februára 2016 p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

I.

Krajský súd v Banskej Bystrici odvolaním napadnutým rozsudkom zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 810878/2015 zo dňa 09.06.201, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Banská Bystrica, pobočka Rimavská Sobota č. 54462/2015 zo dňa 16.03.2015. Správca dane prvostupňovým rozhodnutím znížil žalobcovi podľa § 68 ods. 6 zákona číslo 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len daňový poriadok) nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej len DPH) o sumu 63.666, 67 € zo sumy 64.178.80 € a bol mu priznaný nadmerný odpočet DPH za zdaňovacie obdobie jún 2013 v sume 512,13 €.

Prvostupňový súd sa v dôvodoch svojho rozhodnutia zaoberal jednotlivými námietkami žalobcu

uvedenými v žalobe. Uviedol, že počas daňovej kontroly bolo zistené, že žalobcovi mal byť dodaný tovar - briketovacia linka, avšak bolo preukázané, že zo strany firmy LANDOX, s.r.o. nedošlo k dodaniu briketovacej linky pre žalobcu, čo uviedol bývalý konateľ spoločnosti LANDOX, s.r.o. Peter Molnár (konateľ v období od 01.06.2013 do 20.09.2013) do zápisnice o ústnom pojednávaní dňa 10.07.2014. Peter Molnár tiež do zápisnice uviedol, že faktúra č. 130100028 zo dňa 30.06.2013 na sumu 382.000,- €, z toho 20% DPH 63.666,67 €, za dodanie briketovacej linky bola spoločnosťou LANDOX, s.r.o. vystavená fiktívne, reálne k dodaniu linky nedošlo. Zároveň uviedol, že spoločnosť LANDOX, s.r.o. nikdy neprevzala od spoločnosti THT Slovakia, s.r.o. žiadnu finančnú hotovosť, preto predmetná Dohoda o vzájomnom započítaní bola tiež fiktívna.

Zamestnanci správcu dane vykonali rozsiahle dokazovanie, aby preverili, či došlo k dodaniu predmetnej linky spoločnosťou LANDOX, s.r.o. Ani ďalšie dokazovanie vykonané správcom dane, spočívajúce okrem iného aj vo výsluchu D. Q. a S. Q., Ing. E. A., ktorého firma mala zabezpečovať prepravu predmetného tovaru, nepotvrdilo dodanie tovaru spoločnosťou LANDOX, s.r.o. Naopak, Ing. Martin Lupták sa jednoznačne vyjadril, že prepravu briketovacej linky nezabezpečil a to ani ako právnická osoba OLIWER, s.r.o., v ktorej je jediným konateľom. D. Q. a S. Q. mali vedomosť o existencii briketovacej linky, avšak k samotnému dodávateľovi sa nevedeli jednoznačne vyjadriť. Nie je teda pravdivé tvrdenie, že celé dokazovanie postavil správca dane na výpovedi bývalého konateľa spoločnosti LANDOX, s.r.o. Petra Molnára.

Krajský súd ďalej uviedol, že s uplatnením nároku na vrátenie DPH je povinnosťou správneho orgánu - správcu dane, zisťovať podmienky vyplývajúce z § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/37/2011, v zmysle ktorého správca dane preveruje u dodávateľa tovaru kontrolou ním vedeného účtovníctva aj iné skutočnosti, ktoré potom správca dane vyhodnotí každú zvlášť a všetky vo vzájomnej súvislosti. V danom prípade správne orgány preverovali tak účtovníctvo spoločnosti LANDOX, s.r.o., ako aj účtovníctvo spoločnosti Realmonte, s.r.o., pričom ani týmto dokazovaním sa nepreukázalo dodanie tovaru od spoločnosti LANDOX, s.r.o., resp. od subdodávateľa, Realmonte, s.r.o.

Správca dane teda v dostatočnej miere preukázal, že plnenie deklarované na predmetnej faktúre, ktoré malo byť realizované firmou LANDOX, s.r.o. prostredníctvom ďalšieho dodávateľa Realmonte, s.r.o. nenesie v sebe ekonomický charakter obchodnej transakcie a je len umelým článkom bez skutkového stavu, ktorý pri uplatňovaní právnych predpisov o DPH nemá opodstatnenie.

Ohľadom námietky o nesprístupnení dokladov - zoznamu vydaných a prijatých faktúr súd uviedol, že táto námietka nie je dôvodná, pretože zo zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 15.01.2015 vyplýva, že konateľovi žalobcu, D. Q. a splnomocnenému zástupcovi E. Q. bolo umožnené zhotoviť si skenované kópie tých písomností, ktoré neobsahovali utajované skutočnosti a dokumentov, sprístupnením ktorých nie sú dotknuté právom chránené záujmy iných osôb. Neboli poskytnuté prílohy k dožiadaniu - odpoveď č. 9104405/5/5104929/2013/Krai zo dňa 14.11.2013, nakoľko sprístupnením týchto dokumentov by mohli byť dotknuté právom chránené záujmy iných osôb, resp. by mohlo dôjsť k ohrozeniu daňového tajomstva. Jednalo sa o zoznam vydaných a prijatých faktúr, pokladničnú knihu firmy LANDOX, s.r.o. za jún 2013. Obaja prítomní pri ústnom pojednávaní, konanom dňa 15.01.2015 boli správcom dane oboznámení, že predmetné dokumenty im môžu byť poskytnuté so začíernenými údajmi iných daňových subjektov, pričom tam ostanú iba údaje týkajúce sa THT Slovakia, s.r.o. Zo zápisnice tiež vyplýva, že neboli požadované žiadne doklady. Taktiež z tejto zápisnice vyplýva, že neboli vznesené žiadne návrhy ani námietky.

Krajský súd zaujal stanovisko aj námietke ohľadom unesenia dôkazného bremena a k splneniu si povinnosti správcu dane riadne zistiť skutkový stav. Podľa jeho názoru, povinnosťou daňového subjektu - žalobcu je relevantnými dôkazmi preukázať dodanie tovaru vystaviteľom faktúry. Nepostačuje len formálne deklarovanie dodania tovaru, či služby faktúrou, ale je potrebné preukázať reálne a vecné naplnenie. Samotná faktúra nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt skutočne prijal tovar alebo službu od vystaviteľa faktúry. V danom prípade nebola spochybnená existencia tovaru. Bolo spochybnené

dodanie tovaru vystaviteľom faktúry. V tejto súvislosti poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/121/2003, 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania DPH), a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatnil odôvodnene a zo zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenie spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený.“ Pokiaľ žalobca v súvislosti s touto námietkou poukázal na rozhodnutie NS SR sp. zn. 4Sžf/7/2011 zo dňa 31.05.2011, súd konštatoval, že toto rozhodnutie je na daný prípad neaplikovateľné, nakoľko sa v ňom riešil prípad dane z príjmov a s ňou súvisiacich daňových výdavkov, kde sa uplatňuje iný režim dokazovania.

Krajský súd po preskúmaní veci a postupu správnych orgánov dospel k záveru, že rozhodnutia žalovaného boli vydané v súlade so zákonom, neboli zistené dôvody, pre ktoré by mali byť napadnuté rozhodnutia zrušené a vrátené na ďalšie konanie, preto krajský súd žalobu žalobcu ako nedôvodnú, podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol.

Žalobcovi, ktorý v konaní nemal úspech, súd náhradu trov konania nepriznal (§ 250k ods. 1 O.s.p.).

II.

Voči rozsudku Krajského súdu Banskej Bystrici podal žalobca v zákonom určenej lehote odvolanie, v ktorom namietal nedostatočnosť a nepreskúmateľnosť jeho odôvodnenia. Nesúhlasil s názorom, že žalobca nepreukázal realizáciu zdaniteľných obchodov, pričom žalovaný svoje rozhodnutie odôvodnil len nespoluprácou dodávateľov a subdodávateľov žalobcu, ktorý síce predložili doklady k zdaniteľným obchodom, ale nepreukázali, že by uvedený tovar niekedy vlastnili. Žalobca vo svojej pozícii nedokáže ovplyvniť vedenie účtovníctva uvedených daňových subjektov a správnosť nimi podaných daňových priznaní.

V tejto súvislosti poukázal na právny názor vyjadrený v rozhodnutí 3Sžf/1/2011, v zmysle ktorého, ak subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov, vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku znáša dôkazné bremeno správca dane.

Podľa jeho názoru prešlo dôkazné bremeno na preukázanie opaku na správcu dane, pričom daňové orgány nepreukázali, že k zdaniteľnému obchodu nedošlo. Nereálnosť obchodu žalovaný aj súd vyvodzovali len zo skutočnosti, že prevádzky oboch dodávateľských spoločností nie sú reálne fungujúce, so správcom dane nekomunikujú, konatelia sú nekontaktní a majú len formálny charakter. Uvedenou argumentáciou žalobcu sa súd nezaoberal.

Žalobca namietal aj dôveryhodnosť vypočutého svedka, bývalého konateľa spoločnosti LANDOX s.r.o. Petra Molnára, ktorý na otázku správcu dane položenú dňa 12. 11. 2013, či spoločnosť obchodovala so žalobcom uviedol, že áno, pričom dňa 11. 12. 2014 poprel spoluprácu so žalobcom. Rozpor v jeho výpovedi zo strany správcu dane nebol odstránený. Voči uvedenej osobe bolo vznesené obvinenie zo strany orgánov činných v trestnom konaní dňa 16. 06. 2014 a až po tomto dátume začal Peter Molnár meniť svoju výpoveď za účelom zabezpečenia lepšieho postavenia v trestnom konaní. Žalovaný neskúmal, či boli výpovede svedka uskutočnené účelovo s cieľom zakryť neplnenie vlastných povinností.

Daňové orgány ani súd sa nezaoberali okolnosťou, že predmet zdaniteľného obchodu, briketovacia linka reálne existuje, a že ju žalobca reálne využíva pri svojej činnosti. Prijaté závery nemajú oporu vo vykonanom dokazovaní tak, aby vylúčili pochybnosti o presnom zistení skutkového stavu ako to ukladá

zákon o správe daní.

Žalobca náležite preukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia všetkými jemu dostupnými dôkazmi a splnil si podmienky pre uplatnenie nadmerného odpočtu v deklarovanej výške, vyplývajúcej z daňového priznania.

Rozhodnutie žalovaného teda vychádza z nedostatočne zisteného skutkového stavu a zistený skutkový stav je v priamom rozpore s obsahom spisu a dôkazmi vykonanými v konaní, následkom čoho je nesprávne právne posúdenie veci.

Žalobca poukázal aj na okolnosť, že dňa 15. 01. 2015 mu boli poskytnuté k nahliadnutiu doklady správcu dane, avšak pri vyhotovovaní kópií mu nebolo umožnené vyhotoviť si účtovné doklady dodávateľa, ktoré však predstavovali podklad pre rozhodnutie.

Na základe uvedených dôvodov žiadal odvolací súd, aby rozsudok súdu 1. stupňa zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie, pričom uloží žalovanému povinnosť nahradiť žalobcovi trovy konania v celkovej výške 1222, 70 €.

III.

Žalovaný vo svojom vyjadrení k odvolaniu žalobcu uviedol, že naďalej v plnom rozsahu zotrúva na svojom právnom závere v uvedenom žalobou napadnutom rozhodnutí, ako i v stanovisku k žalobe.

Navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici ako vecne správny potvrdil.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní postupoval v zmysle ust. § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok), účinného od 1.7.2016, podľa ktorého sa odvolacie konanie podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona dokončia podľa doterajších predpisov, t.j. podľa zákona č. 99/1963 Zb., Občiansky súdny poriadok (O.s.p.).

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“ alebo „odvolací súd“) ako súd odvolací (§ 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 10 ods. 2 O. s. p.), preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo (podľa § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 211 a nasl. O. s. p.) v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu a dospel k záveru, že tomuto odvolaniu nemožno priznať úspech.

Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa ustanovenia § 250ja ods. 2 vety prvej O. s. p. s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy (§ 244 ods. 1 O. s. p.).

Podľa § 244 ods. 3 O. s. p. rozhodnutiami správnych orgánov sa rozumejú rozhodnutia vydané nimi v správnom konaní, ako aj ďalšie rozhodnutia, ktoré zakladajú, menia alebo zrušujú oprávnenia a povinnosti fyzických alebo právnických osôb alebo ktorými môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzických osôb alebo právnických osôb priamo dotknuté. Postupom správneho orgánu sa rozumie aj jeho nečinnosť.

Pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 prvá veta O.s.p.). Preto v správnom súdnictve súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia, t.j. jeho rozsah je obmedzený účelom správneho súdnictva (§ 250i ods. 1 veta druhá O.s.p.). Je to tak preto, že úlohou súdu v správnom súdnictve (prvostupňového ani odvolacieho) nie je nahrádzať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu dopĺňaním rozsiahleho dokazovania, ale preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy, t.j. preskúmať aj postup, ktorý predchádzal vydaniu týchto rozhodnutí s prihliadnutím na záväznosť zisteného skutkového stavu, ktorý tu bol v čase ich vydania.

Nie je preto úlohou najvyššieho súdu v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu v správnom súdnictve prehodnocovať správnosť záverov krajského súdu na základe nesúhlasu odvolateľa s takýmito závermi. Účelom konania v správnom súdnictve je poskytnutie súdnej ochrany pred tvrdým nezákonným rozhodnutím.

Ak také rozhodnutie na základe zistení krajského súdu bolo vydané v konaní, ktoré netrpí vadou spôsobilou ovplyvniť jeho zákonnosť a krajský súd svoje zistenie presvedčivo a s poukazom na procesné ustanovenia náležite odôvodní, niet dôvodu, aby odvolací súd napadnuté rozhodnutie prvostupňového súdu zrušil.

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.

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi odvolania proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici, po preskúmaní odvolaním napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu, vychádzajúc z ustanovenia § 219 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku. Preto sa s ním najvyšší súd stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne, a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty v prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku k námietkam žalobcu uvedeným v odvolaní uvádza nasledovné.

Predmetom súdneho prieskumu v danej veci bolo rozhodnutie žalovaného, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Banská Bystrica, pobočka Rimavská Sobota č. 54462/2015 zo dňa 16.03.2015. Správca dane prvostupňovým rozhodnutím znížil žalobcovi podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku nadmerný odpočet DPH o sumu 63.666,67 € zo sumy 64.178,80 € a bol mu priznaný nadmerný odpočet DPH za zdaňovacie obdobie jún 2013 v sume 512,13 €.

Svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že platiteľ dane THT Slovakia s.r.o. (žalobca) si odpočítal DPH v sume 63.666,67 Eur z faktúry č. 130100028 (interné č. dokladu PF13091) zo dňa 30.06.2013 v sume

382.000,- Eur z toho 20% DPH 63.666,67 Eur, za dodanie briketovacej linky (briketovacie lisy, silo na biomasu, cyklón, dávkovací šnek, potrubie) vystavenej spoločnosťou LANDOX s.r.o., Belianska 12, 851 07 Bratislava, IČO: 46799800 pre platiteľa THT Slovakia s.r.o. v rozpore s ust. § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z. z. v znení zmien, nakoľko platiteľovi LANDOX s.r.o. nevznikla daňová povinnosť v zmysle ust. § 19 ods. 1 prvá veta zák. č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov, pretože daňový subjekt LANDOX s.r.o. podľa vyjadrenia Petra Molnára, jediného konateľa spoločnosti LANDOX s.r.o. v období od 01.06.2013 do 20.09.2013, nedodal briketovacu linku platiteľovi THT Slovakia s.r.o. na základe faktúry č. 130100028 zo dňa 30.06.2013 v sume 382 000,- Eur, z toho 20% DPH 63.666,67 Eur za dodanie briketovacej linky vystavenej daňovým subjektom LANDOX s.r.o. pre platiteľa THT Slovakia s.r.o. a táto faktúra podľa vyjadrenia Petra Molnára, jediného konateľa spoločnosti LANDOX s.r.o. bola vystavená účelovo a je fiktívna. Predmetná faktúra bola vystavená dodávateľom žalobcu.

Podľa ust. § 2 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len Daňový poriadok) správou daní sa rozumie postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov.

Podľa ust. § 3 ods. 1 Daňového poriadku, 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 ust. § 3 ods. 1 Daňového poriadku, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

Podľa ust. § 3 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

Podľa ust. § 3 ods. 4 Daňového poriadku, správa daní je neverejná okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje.

Podľa ust. § 3 ods. 6 Daňového poriadku, pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

Podľa ust. § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje:

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Podľa ust. § 24 ods. 2 Daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa ust. § 24 ods. 3 Daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

Podľa ust. § 24 ods. 4 Daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa ust. § 44 ods. 1 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočností rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

Podľa ust. § 2 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani s pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH), predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

Podľa ust. § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak.

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

Podľa ust. § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

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

b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,

c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,

d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

Odvolací súd nesúhlasí s názorom žalobcu, podľa ktorého daňové orgány vychádzali len z neskoršej výpovede bývalého konateľa dodávateľskej firmy Petra Molnára zo dňa 11.12.2014, príp. zistení ohľadom dodávateľských daňových subjektov. V spise sa nachádzajú zápisnice z výpovedí samotných, jednotlivých konateľov žalobcu Jána Trnku, Rastislava Trnku aj Jaroslava Hliváka, v ktorých sú rozpory ohľadom realizácie dodávky predmetnej briketovacej linky. Rozpory v jednotlivých výpovediach uvedených osôb spočívajú v okolnosti, či sa jednalo o novú linku alebo používanú, kto zabezpečil jej montáž, o realizáciu jej dopravy a ceny za dodanie. Konateľ Ján Trnka vo svojej výpovedi zo dňa 07. 11. 2013 tvrdil, že montáž linky zabezpečovali zamestnanci žalobcu aj za účasti ďalšieho konateľa Rastislava Trnku. Rastislav Trnka vo svojej výpovedi uviedol, že nebol prítomný pri montovaní linky a nevie, kto zabezpečoval jej montáž. Konateľ Ján Trnka tvrdil, že sa jedná o dodávku novej briketovacej linky, kdežto konateľ Jaroslav Hlivák vo svojej výpovedi uviedol, že nevie, či sa jednalo o linku novú alebo používanú, pretože ju nevidel. Podľa iných vyjadrení sa malo jednať o dodávku používanej linky.

Ak by mala byť verzia výpovede bývalého konateľa dodávateľa Petra Molnára zo dňa 12. 11. 2013 pravdivá, tak ako to tvrdí žalobca vo svojom odvolaní, táto jeho výpoveď je v rozpore s tvrdením žalobcu o tom, že dodanú linku montoval žalobca vlastnými silami, pretože podľa výpovede Petra Molnára zo dňa 12. 11. 2013, ktorej správnosti sa žalobca domáhal, montáž linky zabezpečila

spoločnosť Realmont s.r.o. pod jeho dohľadom, pričom cena dopravy bola súčasťou ceny linky, čo je takisto v rozpore s tvrdením žalobcu, podľa ktorého cenu dopravy hradil dodávateľ.

Konateľ dodávateľskej spoločnosti, LANDEX s.r.o. Peter Molnár vo svojej následnej výpovedi zo dňa 11. 12. 2014 správcovi dane vysvetlil zmenu postoja k predmetnej dodávke a uviedol, že ľutuje svoje predchádzajúce konanie a potvrdil, že predmetná dodávka bola len fiktívna. Žalovaný teda skúmal dôvody, ktoré viedli dodávateľa žalobcu k zmene vo výpovedi a s týmto dôkazným prostriedkom sa logickým spôsobom vysporiadal.

Uvedené tvrdenia, ako aj ďalšie skutočnosti vyplývajúce z obsahu spisového materiálu odôvodnili vznik pochybností správcu dane o reálnosti plnenia a teda vzniku daňovej povinnosti a nároku žalobcu na nadmerný odpočet DPH.

Vnútroštátnu právnu úpravu dane z pridanej hodnoty je potrebné vykladať s právom Európskej únie, Smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty s jej právnou úpravou pre túto nepriamu daň. Z ustálenej judikatúry Európskeho súdneho dvora vyplýva právo členských štátov vnútroštátnym právom zabezpečiť v záujme ochrany oprávnených nárokov štátov na inkaso DPH podmienky na zamedzenie zneužívania jednotného systému DPH, avšak s prihliadnutím na zásadu proporcionality so zamedzením neprimeraného zásahu do práv platiteľov DPH na vrátenie DPH nimi zaplatenej v súvislosti so zabezpečovaním ich zdaniteľných plnení na vstupe.

Súdny dvor vo svojej judikatúre taktiež konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH; a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Taktiež Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, rozsudky ESD vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10).

Možno preto určiť opatrenia a požadovať ich od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom.

V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo. Vzniknuté rozpory v jednotlivých výpovediach, spôsob úhrady ceny (zápočet), jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o reálnosti účtovanej dodávky. Spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní (najmä výšku príjmov, výšku výdavkov a výšku dane).

Najvyšší súd opätovne na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 3 ods. 6 daňového poriadku oprávnené.

Vzhľadom na spochybnenie reálnosti dodania tovaru odberateľom deklarovovaných zdaniteľných plnení, sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných

formálne vyhotovených daňových dokladov, ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení zneužívajúcim právo poskytované zásadou neutrality DPH.

Podľa nálezu Ústavného súdu I. ÚS 241/07-44, zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t.j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

Výkon práva, v rámci obchodných vzťahov, ktorý je v rozpore so zásadami poctivého obchodného styku, ako už bolo vyššie uvedené, nepožíva právnu ochranu. Žalobca v konaní pred daňovými orgánmi nepreukázal, že by sa riadil uvedenými zásadami, že by v rámci svojej podnikateľskej činnosti vykonal všetky opatrenia zodpovedného podnikateľa na predchádzanie podvodnej činnosti, prípadne na odstránenie pochybností o tom, že sa na podvodných transakciách nepodieľal vedome.

Základným princípom výberu dane z pridanej hodnoty ako všeobecnej nepriamej dane je, že podnikateľ musí byť plne zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočnenie zdaniteľných obchodov podliehajúcich DPH.

Keďže v danom prípade bola spochybnená samotná realizácia dodania briketovacej linky, došlo aj k spochybneniu o zaplatení jej ceny, teda, že došlo k uskutočneniu zdaniteľného obchodu podliehajúceho DPH. Na uvedené nemá preto vplyv reálna existencia briketovacej linky v prevádzke žalobcu, samotná existencia tohto zariadenia však nemohla preukázať, že k uskutočneniu jej dodania došlo v čase deklarovanom žalobcom zo strany ním uvedeného dodávateľa, ktorý bol v postavení zdaniteľnej osoby.

Možno sa preto stotožniť s právnym názorom krajského súdu, že žaloba nebola dôvodná, pretože žalovaný sa v rámci odvolacieho konania riadne vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu a s prihliadnutím na relevantné hmotnoprávne ustanovenia svoje rozhodnutie odôvodnil vyhodnotením dokazovania vykonaného správcom dane v spojení s novými dôkazmi.

Vzhľadom na vyššie uvedené a v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov Najvyšší súd Slovenskej republiky po preskúmaní napadnutého rozhodnutia žalovaného dospel k záveru, že námietky žalobcu vznesené v odvolaní neprinášajú žiadne nové skutočnosti, sú totožné so žalobnými námietkami, ktoré dostatočným spôsobom zodpovedal súd prvého stupňa a nie sú dôvodné.

Na základe uvedených dôvodov odvolací súd potvrdil rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá v spojení s § 219 ods. 1 a 2 O.s.p.

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

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.