

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/47/2018
Identifikačné číslo spisu: 2017200020
Dátum vydania rozhodnutia: 29.01.2020
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:2017200020.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členiek senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: Bankrot, s. r. o., so sídlom Okružná 3239, Modra, IČO: 46 459 944, (právny nástupca GeoRecykling, s. r. o, Trnavská cesta 920, 926 01 Sereď, IČO : 46478892) zastúpený: Prosman a Pavlovič advokátska kancelária, s. r. o., so sídlom Hlavná 31, Trnava, IČO: 36 865 281, proti sťažovateľovi (pôvodne žalovaný): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 104358266/2016 zo dňa 24.11.2016, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/5/2017-96 zo dňa 25. októbra 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/5/2017-96 zo dňa 25. októbra 2017 z a m i e t a .

Žalobcovi voči žalovanému p r i z n á v a nárok na náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred prvostupňovým správny súdom

1. Krajský súd v Trnave (ďalej v texte rozsudku len „krajský súd“) rozsudkom č. k. 20S/5/2017-96 zo dňa 25. októbra 2017 zrušil rozhodnutie žalovaného č. 104358266/2016 zo dňa 24.11.2016 a tiež rozhodnutie Daňového úradu Trnava (ďalej ako „prvostupňový správny orgán“) č. 103707899/2016 zo dňa 11.08.2016, a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň priznal žalobcovi voči žalovanému právo na náhradu trov konania v celom rozsahu. Rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu bol podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) určený rozdiel v sume 13 070,50 eur, nepriznaný nadmerný odpočet v sume 8 995,05 eur a vyrubená daň z pridanej hodnoty v sume 4 075,45 eur za zdaňovacie obdobie august 2013.

Žalovaný rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že správca dane a žalovaný nesprávne posúdili rozloženie dôkazného bremena, keď ho v celom rozsahu určili žalobcovi ako daňovému subjektu (§ 24 ods. 1 daňového poriadku), napriek tomu, že v predmetnej veci išlo aj o posudzovanie vzťahov, ktoré sa týkali iného subjektu, a to obchodnej spoločnosti S.E.A - MBM spol. s r. o., ktorá realizovala dodanie stavebného diela. V tejto súvislosti uviedol, že je práve povinnosťou správcu dane preukázať súvislosti s obstarávacími procesmi tejto dodávateľskej spoločnosti. Krajský súd konštatoval, že výber druhu dôkazného prostriedku je na správcovi dane a závisí od otázky, ktorú treba objasniť, pričom je na správcovi dane, ktoré dôkazy vykoná, nie je však viazaný len návrhmi daňových subjektov, avšak práve v závislosti od objasňovanej skutočnosti, od jej spôsobilosti vyvrátiť podstatné tvrdenia kontrolovaného daňového subjektu ako i miery ovplyvniť rozhodnutie vo veci, sa zvyšuje miera potrebnej presvedčivosti dôvodov uvádzaných správcom dane ohľadne vykonania alebo nevykonania navrhovaného dôkazu, prípadne voľby druhu dôkazného prostriedku. Správcovi dane, resp. žalovanému vytkol, že v súvislosti s výkonom daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti žalobcovi nebol vypočutý ako svedok konateľ dodávateľskej spoločnosti K. H., ktorý preberal stavenisko za zhotoviteľa a tiež podpisoval preberací protokol o prevzatí a odovzdaní diela za zhotoviteľa a práve tento mohol vysvetliť a ozrejmiť všetky dôležité otázky týkajúce sa dodania a zhotovenia tohto diela. Kriminálny úrad finančnej správy zisťoval pobyt menovaného a snažil sa mu doručiť predvolanie na výsluch, avšak bezúspešne. V tejto odpovedi adresovanej Daňovému úradu Trnava, pobočka Piešťany zo dňa 6.10.2014 bolo zistené, že K. H. sa na adrese G. XXX nezdržiava a podľa posledných dostupných informácií by sa mal zdržiavať na adrese N. W. XX/B I. E., kde by mal bývať so svojou družkou F. N. a dieťaťom K. H. V tejto odpovedi bolo ďalej uvedené, že ani na tejto adrese sa nepodarilo menovaného kontaktovať. Podľa názoru krajského súdu bolo možné využiť aj ďalšiu možnosť ako zabezpečiť účasť tohto svedka na výsluchu pred správcom dane, keď mohli byť požiadané o súčinnosť príslušné orgány polície s požiadavkou, aby tomuto svedkovi doručili predvolanie na výsluch, resp. zrealizovali jeho predvedenie, v prípade, že by sa tento svedok na výsluch neustanovil. Za tohto stavu preto krajský súd konštatoval, že ak daňové orgány nezistili v náležitom rozsahu skutkový stav veci, je záver žalovaného, že žalobca nemal nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty predčasný a takéto nedostatočné zistenie skutkového stavu veci je dôvodom na zrušenie žalobou napadnutého rozhodnutia (viď rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 5Sž 198/00 z 30.5.2001).

3. Vzhľadom k uvedenému krajský súd dospel k záveru, že v novom konaní bude doplnené dokazovanie za účelom riadneho zistenia skutkového stavu v naznačenom smere a po doplnení dokazovania bude vo veci znovu rozhodnuté s tým, že rozhodnutie bude náležite odôvodnené v zmysle § 63 ods. 5 daňového poriadku, správny orgán sa riadne vysporiada a náležite odôvodní akými úvahami bol vedený pri hodnotení dôkazov. Keďže daňové orgány nezistili v náležitom rozsahu skutkový stav veci, je záver žalovaného, že žalobca nemal nárok na odpočet DPH predčasný. Za tohto stavu (nedostatočné zistenie skutkového stavu a nepreskúmateľnosť pre nedostatok dôvodov) krajský súd zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného podľa § 191 ods. 1 písm. d) a e) S. s. p.. Keďže aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu má tie isté vady, pre ktoré sa zrušilo rozhodnutie žalovaného, zrušil súd postupom podľa § 191 ods. 3 písm. a) S. s. p. aj toto rozhodnutie a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

4. Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote žalovaný kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g/ S. s. p., v ktorej uviedol, že napadnutý rozsudok vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci.

5. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že žalobca vôbec neuniesol dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku, pretože nedokázal preukázať, že stavebné dielo (podľa zmluvy o dielo č.

OP/1/2013 zo dňa 01.07.2013 „Odstavná plocha pre nákladné vozidlá“ na Niklovej ulici v Seredi) zhotovila spoločnosť S.E.A. - MBM, spol. s r. o.. Žalovaný nesúhlasí so záverom krajského súdu, že správca dane a žalovaný nesprávne posúdili rozloženie dôkazného bremena, keď ho v celom rozsahu určili žalobcovi napriek tomu, že v predmetnej veci išlo o posudzovanie vzťahov, ktoré sa týkali iného subjektu - spoločnosti S.E.A - MBM, spol. s r. o.. Poukázal pritom na rozhodnutia Najvyššieho súdu spisové značky: 8Sžf/67/2013, 8Sžf/51/2010, 3Sžf/63/2015, 3Sžf/8/2014.

6. Sťažovateľ nesúhlasil s názorom krajského súdu, že za situácie, kedy daňové orgány nevypočuli ako svedka konateľa dodávateľskej spoločnosti p. K. H., nebol v náležitom rozsahu zistený skutkový stav veci. Uviedol, že správca dane venoval značné úsilie, aby túto osobu vypočul, avšak menovaný podľa jeho názoru vytváral rôzne obštrukcie, pre ktoré tento výsluch nebolo možné realizovať. Splnomocnený zástupca spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r. o. bol oznámením správcu dane požiadaný, aby sa dňa 17.2.2014 zúčastnil na miestnom zisťovaní, a aby tu predložil kompletné účtovníctvo spoločnosti za rok 2013. Z časového dôvodu (oznámenie bolo prevzaté adresátom niekoľko minút pred začatím miestneho zisťovania) sa miestne zisťovanie neuskutočnilo. Správca dane zaslal splnomocnenému zástupcovi dodávateľa predvolanie na ústne pojednávanie, táto zásielka mu však bola vrátená ako neprevzatá v odbernej lehote. Z podania žalobcu, ktoré bolo doručené správcovi dane dňa 19.03.2014 okrem iného vyplýva, že žalobcovi sa podarilo na prvý pokus spojiť s p. K. H., ktorý vyjadril rozhorčenie, pričom prejavil záujem objasniť celú situáciu a sám inicioval zúčastnenie sa ústneho pojednávania a to dňa 24.3.2014 o 13.00 hod. Pán K. H. bol správcom dane predvolaný na deň 15.04.2014, aby vypovedal ako svedok, pretože bol jediným spoločníkom a konateľom v čase deklarovaného dodania, uvedeného na spornej faktúre, vystavenej dňa 03.09.2013. Pisomnosť s predvolaním sa však vrátila správcovi dane s tým, že zásielka bola neprevzatá v odbernej lehote. Z registra obyvateľov SR prišla správcovi dane odpoveď, že menovaný má platný trvalý pobyt od 14.4.2008 na adrese G., bez uvedenia konkrétneho čísla domu, čo znamená, že je „bezdomovec“. K správcovi dane sa dostavil p. K. I., ktorý uviedol, že p. K. H. ho poveril, aby sa zúčastnil ústneho pojednávania, nakoľko mu vykradli osobný automobil aj s kompletným účtovníctvom, o čom predložil správcovi dane potvrdenie Obvodného oddelenia PZ v Galante. Vo svojej výpovedi p. Valach potvrdil, že deklarovaný dodávateľ vykonával pre daňový subjekt stavebné činnosti, výkopové práce, betonáže, vodovod, tlakovú kanalizáciu, plynovú prípojku na Niklovej ceste v Seredi. Ďalej uviedol, že spoločnosť S.E.A. - MBM, spol. S r. o. nemala žiadnych zamestnancov, nemala žiadny hnutel'ny majetok, žiadne stroje, všetko objednávali, spoločnosť mala len osobný automobil Mercedes a dva traktorbágre od júla 2013. Nevedel uviesť kedy presne boli začaté práce na zákazke. Mechanizmy, ktoré na stavbe pracovali boli tej spoločnosti, ktorá práce vykonávala, bolo ich asi päť, ale nespomenul si ani na jednu. Stavebný denník existoval, zápisy do neho robil on sám, no predložiť ho nevedel. Správca dane konštatoval, že hoci podľa predloženej generálnej plnej moci bol p. I. splnomocnený okrem iného podpisovať listiny za splnomocniteľa, ani jedna listina, písomnosť či dokument, ktoré boli správcovi dane predložené ním nebola podpísaná, pretože podpis p. K. I. na origináloch dokumentov zo spisu u správcu dane nie je identický s podpisom na uvedených dokumentoch a písomnostiach. Správca dane požiadal Kriminálny úrad Finančnej správy o predvedenia p. K. H., no úradu sa ho nepodarilo žiadnymi prostriedkami skontaktovať a skonštatovali, že p. H. je dlhodobo nezastihnuteľný. Z odpovede KUFS je zrejmé, že menovaný sa na adrese Bojničky 180 nezdržiava a podľa posledných informácií by sa mal zdržiavať na adrese N. W.lica XX/B I. E., avšak ani na tejto adrese sa menovaného nepodarilo kontaktovať. Žalovanému preto nie je zrejmé, akým spôsobom by orgány polície mohli zabezpečiť jeho predvedenie, keďže menovaný bol aj na tejto adrese nekontaktný. Ďalej zdôrazňuje, že celé účtovníctvo mu malo byť odcudzené a preto aj v prípade predvedenia by mohol iba ústne potvrdiť vykonanie sporného diela, pričom by nebolo možné identifikovať osoby, ktoré ho mali vykonať. Mená týchto osôb si však mohol zabezpečiť žalobca, čo však neurobil a nedokázal ich uviesť ani svedok Peter Valach.

7. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalobca a uviedol, že správca dane deklaruje, že dodávateľská spoločnosť nebola schopná predložiť doklady, ktoré by preukazovali príslušnú transakciu. Správca dane však vôbec nepreukázal, že by v tejto veci došlo k daňovému podvodu, zároveň ani nevynaložil potrebné úsilie, aby vykonal výsluch dôležitého svedka K. H.. To, že nebol svedok zastihnutý, nemôže podľa žalobcu žiadnym spôsobom postihovať daňový subjekt, ktorému nebolo preukázané, že vedel alebo

mohol vedieť o daňovom podvode, ktorého existencia nebola taktiež preukázaná. Naviac dodávatelia žalobcu potvrdili, že služby boli reálne poskytnuté uvedenými dodávateľmi, čiže tvrdenie o poskytnutí služieb deklarovanými dodávateľmi nebolo počas daňovej kontroly vyvrátené. Žalobca v tejto súvislosti poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ v spojených veciach Mahagében Kft proti Nemzeti Adó - és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Foigazgatósága (C-80/11); a Péter Dávid proti Nemzeti Adó - és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Foigazgatósága (C-142/11). Tiež poukázal na čl. 267 ZFEÚ a na zásadu „acte claire“, ako uviedol Súdny dvor EÚ v konaní C-160/14. Napadnuté rozhodnutie považuje za vecne správne a kasačná sťažnosť podľa jeho názoru nemá oporu v rozhodovacej praxi Súdneho dvora EÚ. Preto navrhol, aby bolo rozhodnutie krajského súdu potvrdené ako vecne správne. V prípade, ak kasačný súd vyhodnotí kasačnú sťažnosť ako dôvodnú navrhol, aby bola Súdnemu dvoru EÚ podaná prejudiciálna otázka v znení, či je v rámci systému dane z pridanej hodnoty daňový subjekt zaťažený dôkazným bremenom týkajúcim sa dodávateľa služby alebo tovaru, ak je úplne preukázané materiálne plnenie a zároveň, ak správca dane nepreukázal, že došlo k podvodnému konaniu daňového subjektu, ani nepreukázal, že daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť o daňovom podvode, resp. nepoctivom konaní.

III.

Konanie na kasačnom súde

8. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len "najvyšší súd") ako súd kasačný [§ 438 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len "S. s. p.")], po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 2 písm. a/ S. s. p., bez nariadenia pojednávania (§ 455 S. s. p.) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 453 ods. 1 S. s. p.) a jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

9. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave, preskúmal rozsudok správneho súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, 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.

10. Podľa § 2 ods. 1 a 2 S. s. p., v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

11. Podľa § 6 ods. 1 S. s. p. správne sudy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

12. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom

predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia.

13. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že dňa 21.11.2013 sa začala daňová kontrola na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2013 u daňového subjektu GeoRecykling, s. r. o., ukončená dňa 5.11.2014 doručením protokolu o vykonanej kontrole. Rozhodnutím Daňového úradu Trnava č. 103707899/2016 zo dňa 11.08.2016 bol daňovému subjektu určený rozdiel dane v sume 13 070,50 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2013; ďalej mu správca dane nepriznal nadmerný odpočet v sume 8 995,05 eur za toto zdaňovacie obdobie a vyrubil mu daň na dani z pridanej hodnoty v sume 4 075,45 eur. V odôvodnení rozhodnutia správca dane uviedol, že za účelom preverenia, či prijaté zdaniteľné plnenia, tak ako je uvedené na faktúre č. 1020131219, vystavenej dňa 03.09.2013 dodávateľom S.E.A. - MBM, spol. s r. o. pre žalobcu sa reálne uskutočnili, zaslal správca dane splnomocnenému zástupcovi dodávateľa - F. K. oznámenie, že dňa 17.02.2014 o 11:30 hod sa v priestoroch sídla spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r. o. vykoná miestne zisťovanie, kde má správca dane predložiť kompletné účtovníctvo tejto spoločnosti za rok 2013. Toto oznámenie bolo adresátom prevzaté na pošte dňa 17.02.2014 o 11:18 hod, teda niekoľko minút pred určeným termínom miestneho zisťovania, a teda z časového dôvodu sa miestne zisťovanie neuskutočnilo. V predmetnom oznámení správca dane požiadal splnomocneného zástupcu o oznámenie telefónneho čísla konateľa a splnomocneného zástupcu spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r. o., ktoré však správca dane oznámené neboli, a správcu dane žiadna oprávnená osoba ani nekontaktovala. Splnomocnenému zástupcovi spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r. o. správca dane zaslal predvolanie n ústne pojednávanie na deň 31.03.2014, no táto zásielka sa vrátila ako neprevzatá v odbernej lehote. Dňa 19.03.2014 bola správca dane doručená písomnosť od splnomocneného zástupcu daňového subjektu, v ktorom uviedol, že sa mu na prvý pokus podarilo spojiť sa s konateľom spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r. o. p. - K. H. K uvedenému správca dane uviedol, že K. H. nepredvolal na ústne pojednávanie, ale v zmysle zákonných ustanovení predvolávali jeho splnomocneného zástupcu Ivana Puškára. Taktiež v čase písania predmetnej písomnosti splnomocneným zástupcom daňového subjektu K. H. už nebol ani spoločníkom ani konateľom spoločnosti S.E.A. - MBA, spol. s r. o.. V predmetnej písomnosti bol vyjadrený záujem pána H. objasniť celú situáciu a preto sám inicioval zúčastniť sa ústneho pojednávania na príslušnom Daňovom úrade v Piešťanoch dňa 24.03.2014 o 13.00 hod. Tento termín však zo strany správcu dane nemohol byť akceptovaný vzhľadom na vopred určené pracovné povinnosti zamestnancov správcu dane. Bývalý konateľ spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r. o. K. H. bol predvolaný na deň 15.04.2014, aby vypovedal ako svedok, nakoľko bol jediným spoločníkom a konateľom uvedenej spoločnosti v čase deklarovaneého dodania, no písomnosť s predvolaním bola správca dane vrátená ako neprevzatá v odbernej lehote. V odpovedi na výzvu správcu dane Register obyvateľov uviedol, že menovaný má od 14.04.2008 platný trvalý pobyt na adrese Bojničky, bez uvedenia konkrétneho čísla domu, čo potvrdil aj Obecný úrad Bojničky s tým, že takáto osoba je považovaná ako „bezdomovec“. Dňa 15.04.2014 sa k správca dane dostavil splnomocnený zástupca spoločnosti GeoRecykling, s. r. o. pán Š. a spolu s ním K. I., ktorého mal poveriť K. H., aby sa zúčastnil pojednávania u správcu dane, nakoľko mu bol vykradnutý osobný automobil, o čom predložil správca dane potvrdenie Obvodného oddelenia PZ v Galante zo dňa 15.04.2014, v ktorom je okrem iného uvedené, že odcudzené boli 2 pláténé kufre na kolieskach s obsahom kompletného účtovníctva od spoločnosti S.E.A. - MBA, spol. s r. o. v papierovej forme aj elektronickej. Na základe návrhu splnomocneného zástupcu daňového subjektu bol teda správcu dane vypočutý pán K. I., ktorý uviedol, že bol splnomocneným zástupcom spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r. o. od mája 2013 do januára 2014 o čom predložil Generálnu plnú moc. Potvrdil, že spoločnosť S.E.A. - MBM, spol. s r. o. robila pre spoločnosť GeoRecykling, s. r. o. stavebné činnosti, výkopové práce, betonáže, vodovod, tlakovú kanalizáciu, plynovú prípojku na Niklovej ceste v Seredi. Spoločnosť S.E.A. - MBM, spol. s r. o. nemala zamestnancov, hnuťelný majetok ani stroje, všetko objednávali, spoločnosť mala len osobný automobil mercedes a dva traktorbágre od júla 2013. Svedok nevedel uviesť, kedy presne boli práce začaté, aké konkrétne osoby práce reálne vykonávali, ani firmy si nepamätal. Uviedol, že mechanizmy, ktoré na stavbe pracovali boli tej firmy, ktorá práce vykonávala, bolo ich asi päť, no nespomenul si na názov žiadnej z nich. Zápisy do stavebného denníka vykonával on,

no predložiť ho nevedel. Správca dane konštatoval, že hoci podľa predloženej generálnej plnej moci bol p. Valach splnomocnený okrem iného podpisovať listiny za splnomocniteľa, ani jedna listina, písomnosť či dokument, ktoré boli správcovi dane predložené ním nebola podpísaná, pretože podpis p. K. I. na origináloch dokumentov zo spisu u správcu dane nie je identický s podpisom na uvedených dokumentoch a písomnostiach. Správca dane požiadal Kriminálny úrad Finančnej správy o predvedenia p. K. H., no úradu sa ho nepodarilo žiadnymi prostriedkami skontaktovať a skonštatovali, že p. H. je dlhodobo nezastihnuteľný. Splnomocnený zástupca uviedol, že pán K. H. bol vždy kontaktnou osobou, reagoval na telefonické hovory a komunikoval s daňovým subjektom, no nakoľko splnomocnený zástupca daňového subjektu kontakt na p. H. neposkytol, hoci ho o to správca dane písomne žiadal, nemohol sa s ním ani telefonicky skontaktovať. Správca dane uviedol, že pokiaľ p. H. počas celej daňovej kontroly komunikoval s daňovým subjektom, resp. s jeho splnomocneným zástupcom p. Š., mohol tento mimo jedného navrhnutého termínu vypočutia K. H. navrhnúť iný termín, ak ako tvrdí nemal problém sa s ním skontaktovať na prvý pokus. Najviac ak pán H. vyjadril rozhorčenie nad informáciou, že zamestnancom správcu dane sa nepodarilo zabezpečiť jeho účasť na ústnom pojednávaní, nakoľko sám mal záujem objasniť celú situáciu, no so správcom dane sa žiadnym spôsobom nekontaktoval. Na základe uvedeného správca dane dospel k záveru, že nebolo možné preveriť realnosť uskutočnenia zdaniteľného plnenia, ako je uvedené na predloženej faktúre vystavenej spoločnosťou S.E.A. - MBM, spol. s r. o. ako dodávateľa pre spoločnosť GeoRecykling, s. r. o. ako odberateľa. Taktiež nebolo možné preveriť skutočnosť, že pri fakturovanej dodávke tovaru alebo služby vznikla daňová povinnosť v zmysle § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). Nakoľko daňový subjekt nepreukázal, že zdaniteľný obchod bol skutočne uskutočnený uvedeným dodávateľom na faktúre, správca dane konštatoval porušenie § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH.

14. O odvolaní daňového subjektu rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 104358266/2016 zo dňa 24.11.2016 tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil. V odôvodnení rozhodnutia uviedol, že materiálna existencia predmetných stavebných prác nebola v procese daňovej kontroly spochybnená, poukázal však na § 24 ods. 1 daňového poriadku. V tejto súvislosti poukázal na to, že daňový subjekt bol správcom dane vyzvaný, aby predložil dôkazy preukazujúce, že predmetná dodávka stavebných prác bola reálne uskutočnená dodávateľom spoločnosťou S.E.A. - MBM, spol. s r. o.. V tejto výzve správca dane žiadal od daňového subjektu vyjadrenie k okolnostiam dodania diela, avšak splnomocnený zástupca daňového subjektu sa vo svojej odpovedi konkrétne vyjadril len k jednej z položených otázok a to: „kto konkrétne vykonával školenia pre zamestnancov zhotoviteľa z prevádzkových, bezpečnostných, protipožiarňových, ekologických a hygienických predpisov, ktoré sa objednávateľ zaviazal zaistiť pred začatím prác“, kde uviedol, že školenia pre pracovníkov vykonala F. M. P. K ostatným konkrétnym otázkam, na ktoré správca dane požadoval konkrétne odpovede aj s predložením dôkazov o svojich tvrdeniach, splnomocnený zástupca kontrolovaného daňového subjektu odpovedal len všeobecne odvolávajúc sa na Zmluvy o dielo. V prejednávanej prípadnej súvislosti však podľa žalovaného nebolo vôbec možné preveriť, či predmetné práce boli skutočne dodané spoločnosťou S.E.A. - MBM, spol. s r. o., keďže sa správcovi dane nepodarilo vypočuť p. K. H., ktorý bol konateľom dodávateľa v čase od 16.3.2012 do 10.02.2014, pričom podľa potvrdenia OO PZ Galanta zo dňa 15.4.2014 mu bolo z osobného motorového vozidla odcudzené kompletne účtovníctvo spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r. o. v papierovej aj elektronickej podobe, no ako uviedol správca dane nie je zjavné, prečo sa po odcudzení všetkých dokladov p. H. nesnažil tieto doklady získať ako kópie od svojich obchodných partnerov a tieto predložiť správcovi dane. V súvislosti s námietkou daňového subjektu, že správca dane v rámci vlastného dôkazného bremena vôbec nepreukázal, že stavebné dielo nebolo dodané dodávateľom, odvolací orgán uviedol, že za zistený skutkový stav možno považovať aj to, že správca dane prišiel k záveru, že daňový subjekt nepredložil dostatok dôkazov preukazujúcich jeho tvrdenia, pretože na daňovom subjekte leží dôkazné bremeno. Podľa žalovaného teda postačuje, že správca dane zistí, že sa skutok nestal tak, ako tvrdí daňový subjekt, avšak nie je potrebné zisťovať ako sa stal v skutočnosti. Pokiaľ ide o tvrdenia daňového subjektu, že správcovi dane sa nepodarilo zabezpečiť výsluch p. K. H. a teda správca dane nemohol preukázať a ani nepreukázal, že stavebné dielo nevykonal deklarovaný dodávateľ, žalovaný poukázal na skutočnosť, že ak pán H. vždy komunikoval s daňovým subjektom, mohol splnomocnený zástupca daňového subjektu navrhnúť ďalší termín ústneho pojednávania, keďže

pán H. mal záujem objasniť celú situáciu. Daňový subjekt uvedenú skutočnosť dáva za vinu správcovi dane, pričom evidentne nevyužil všetky možnosti, ktoré mal, aby sa výsluch K. H. mohol realizovať.

15. Žalobca sa podanou žalobou domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 104358266/2016 zo dňa 24.11.2016, ktorým žalovaný ako druhostupňový správny orgán potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 103707899/2016 zo dňa 11.8.2016, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku určený rozdiel dane v sume 13 070,50 eur, nepriznaný nadmerný odpočet v sume 8 995,05 eur a vyrubená daň z pridanej hodnoty v sume 4 075,45 eur za zdaňovacie obdobie august 2013. Žalobca v žalobe namietal, že tak žalovaný ako aj prvostupňový správny orgán vec nesprávne právne posúdil, pokiaľ dôkazné bremeno v súvislosti s dodaním stavebného diela realizovaného spoločnosťou S.E.A - MBM, spol. s r. o. ponechal výlučne na žalobcovi.

16. O podanej žalobe rozhodol Krajský súd v Trnave rozsudkom č. k. 20S/5/2017-96 zo dňa 25.10.2017 tak, že rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

17. Podľa § 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.

18. Podľa § 20 ods. 1 daňového poriadku správca dane predvolá osobu, ktorej osobná účasť pri správe daní je nevyhnutná. V predvolaní súčasne upozorní na právne následky nedostavenia sa. Predvolanie sa doručuje do vlastných rúk.

19. Podľa § 20 ods. 2 daňového poriadku predvolaná osoba je povinná dostaviť sa na predvolanie správcu dane. Neúčasť na úkone pri správe daní je možné ospravedlniť zo závažných dôvodov alebo v dôsledku iných okolností hodných osobitného zreteľa. Ak sa predvolaná osoba bez ospravedlnenia nedostaví ani po opakovanom predvolaní, môže správca dane požiadať o jej predvedenie. Správca dane, ktorým je colný úrad, môže takúto osobu predviesť sám.

20. Podľa § 24 ods. 1 písm. a/ daňového poriadku daňový subjekt preukazuje 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.

21. Podľa § 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.

22. Podľa § 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.

23. Podľa § 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.

24. 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.

25. 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.

26. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o 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.

27. Predmetom súdneho prieskumu bolo rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 104358266/2016 zo dňa 24.11.2016, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 103707899/2016 zo dňa 11.08.2016, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku žalobcovi určený rozdiel dane v sume 13 070,50 eur, nepriznaný nadmerný odpočet v sume 8 995,05 eur a vyrubená daň z pridanej hodnoty v sume 4 075,45 eur za zdaňovacie obdobie august 2013. Kasačný súd v rámci preskúmania zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu posudzoval, či žalovaný pri rozhodovaní v danej veci vychádzal zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu a rozhodol v súlade s Daňovým poriadkom a taktiež v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona o DPH.

28. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či si daňové subjekty splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, Daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Daňový poriadok upravuje postupy (procesy), pomocou ktorých správcovia daní realizujú úlohy a ciele určené hmotnoprávnymi normami (najmä daňovými zákonmi). Upravuje teda pravidlá postupu daňových správcov pri príprave, výkone, resp. uskutočňovaní aktov daňového konania. V tomto zmysle je zárukou zákonného postupu pri plnení úloh správcu dane, ako aj zárukou zákonnej ochrany práv a právom chránených záujmov daňových subjektov.

29. Z ustanovení Daňového poriadku vyplýva, že 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. 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. 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. (§ 24 ods. 1, 2 a 4 Daňového poriadku).

30. Vzhľadom na rozpory účastníkov konania ohľadne rozloženia dôkazného bremena v predmetnom daňovom konaní, považuje najvyšší súd za potrebné zaujať k tomuto nastolenému procesnému problému svoje stanovisko.

31. Vychádzajúc zo znenia ustanovení § 20 ods. 2 daňového poriadku musí najvyšší súd prisvedčiť tvrdeniu žalobcu ako aj krajského súdu, že správca dane napriek tomu, že mal vedomosť o tom, kde sa svedok p. K. H. zdržiava - Svätopeterská ulica 13/B v Hlohovci - a mal vedomosť aj o jeho telefónnom čísle, nevyužil inštitút predvedenia tejto osoby za účelom výsluchu. Na objasnenie skutočného stavu veci je aj podľa názoru kasačného súdu jeho výpoveď potrebná. Kasačnému súdu z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného a rovnako ani z rozhodnutia správcu dane nie je zrejmé, prečo nebol vykonaný ani pokus o predvedenie p. H., nebolo zisťované ani to, či sa na zistenej adrese u družky skutočne zdržiava.

32. Záver krajského súdu o tom, že nebol náležite zistený skutkový stav považuje kasačný súd za správny, nakoľko napadnuté rozhodnutia nie sú dostatočne odôvodnené vo vzťahu k nevypočítaniu

svedka p. H., ako aj vo svetle iných dôkazných prostriedkov. V konaní boli predložené aj iné potrebné dôkazy zo strany daňového subjektu ako je stavebný denník a iné, ktoré neboli správcom dane náležite vyhodnotené. Zrušenie rozhodnutia žalovaného v zmysle § 191 ods. 1 písm. d) SSP krajským súdom je dôvodné, nakoľko až keď bude v danej veci náležite zistený skutkový stav je možné pristúpiť k preskúmaniu žalobcovho nároku na odpočet DPH.

33. Závery daňových orgánov o nesplnení podmienok na odpočítanie DPH z dôvodu nepreukázania, že zdaniteľný obchod bol skutočne uskutočnený uvedeným dodávateľom na faktúre sú teda podľa názoru kasačného súdu predčasné a v rozpore so zisteným skutkovým stavom vyplývajúcim z obsahu spisového materiálu.

34. Z uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že krajský súd postupoval v súlade so zákonom, keď napadnuté rozhodnutie zrušil, kasačná sťažnosť teda nie je dôvodná a preto ju v súlade s ustanovením § 461 S. s. p. zamietol.

35. O náhrade trov konania rozhodol najvyšší súd s prihliadnutím na ust. § 467 ods. 1 S. s. p. v spojení s § 167 ods. 1 S. s. p. tak, že úspešnému žalobcovi priznal náhradu trov kasačného konania.

36. 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 n i e j e prípustný.