

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžf/14/2015
Identifikačné číslo spisu: 6014200486
Dátum vydania rozhodnutia: 26.01.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Jarmila Urbancová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:6014200486.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Petry Príbelskej, PhD., v právnej veci žalobcu: H. F., Z., zastúpený: JUDr. Jozefom Brázdilom, advokátom, Trhová 992/1, 960 01 Zvolen, proti žalovanému : Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/51438/ 2014/4989 z 27. januára 2014, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 24S/44/2014-42 zo 14. novembra 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 24S/44/2014-42 zo 14. novembra 2014 p o t v r d z u j e .

Žalovaný j e p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania v sume 168,84 € na účet právneho zástupcu žalobcu advokáta JUDr. Jozefa Brázdila do troch dní.

Odôvodnenie

I.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len ako „krajský súd" alebo „súd prvého stupňa") zrušil podľa § 250j ods. 2 písm. b/, d/ a e/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len ako „OSP") rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/51438/2014/4989 z 27. januára 2014, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601403/5/4646888/2013/StrM z 15. októbra 2013 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP a v konaní úspešnému žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania v sume 594,22 €.

2. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že správne orgány sa neriadili ustanoveniami § 44 ods. 1 a § 45 a nasl. zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, čím daňové konanie zaťažili takou vadou, ktorá mohla mať za následok nezákonnosť rozhodnutia správcu dane i napadnutého rozhodnutia žalovaného.

3. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že krajský súd mal z obsahu administratívneho spisu žalovaného, ako aj Daňového úradu Banská Bystrica (ďalej aj „správca dane“) za preukázané, že správne orgány pri vydávaní rozhodnutí vychádzali jednak z dôkazov predložených počas daňovej kontroly samotným žalobcom a jednak z dôkazov ktoré vykonal, resp. zabezpečil správca dane počas daňového konania. Žalobca počas daňovej kontroly zameranej na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za obdobie jún 2012 správcovi dane okrem iného predložil doklady, ktorými osvedčoval uplatnenie odpočtu DPH z dodávateľskej faktúry č. 260612 z 30.06.2012 (dodávateľ DREVO DM, s.r.o. Halič) a dodávateľskej faktúry č. 090602012 z 25.06.2012 (dodávateľ C. K. - REK, Lučenec) a to faktúry, dodacie listy, doklady o zaplatení (príjmové a výdavkové pokladničné doklady), záznamy o výkone a prevádzke motorového vozidla nákladnej dopravy. Správca dane vykonal aj ďalšie dokazovanie výsluchom svedkov - konateľ dodávateľa DREVO DM, s.r.o., Halič a R. K., pričom zo zápisnice o výsluchu týchto svedkov vyplynulo, že obaja konatelia potvrdili trak vyhotovenie faktúr, ako aj dodanie tovaru žalobcovi s poukazom na predložené listinné dôkazy a ich obsah. Žalobca bol prítomný na výsluchu týchto svedkov a preto neboli porušené jeho práva v zmysle § 45 ods.1 písm. e/ Daňového poriadku. Krajský súd mal však z administratívneho spisu za preukázané, že správca dane nepostupoval v zmysle § 3 ods. 2 daňového poriadku, keď žalobcu počas výkonu daňovej kontroly neoboznámil so všetkými skutočnosťami, ktoré preveroval počas výkonu daňovej kontroly, neumožnil mu nahliadnuť do zápisníc z miestneho zisťovania vykonaného u iných daňových subjektov v súvislosti s kontrolou vykonávanou u žalobcu, čím bolo súčasne porušené právo žalobcu v zmysle § 45 ods. 1 písm. d/ a f/ Daňového poriadku.

4. Zvážiac všetky uvedené skutočnosti, krajský súd napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa podľa § 250j ods. 2 písm. b/, d/ a e/ OSP zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

5. O trovách konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP a v konaní úspešnému žalobcovi priznal náhradu trov konania v celkovej sume 594,22 €.

II.

6. Rozsudok krajského súdu prvého stupňa napadol v zákonnej lehote odvolaním žalovaný, domáhajúc sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že žalobu zamietne.

7. Žalovaný namietal, že krajský súd posúdil vec po právnej stránke nesprávne, keďže žalovaný postupoval v súlade s § 3 a 46 Daňového poriadku.

8. Žalovaný uviedol, že správca dane na základe oznámenia č. 9600404/2454651/2012/Šta zo 6. septembra 2012 vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie DPH alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie jún 2012. O začatí daňovej kontroly správca dane spísal so žalobcom dňa 21. septembra 2012 zápisnicu o ústnom pojednávaní, v ktorej bol žalobca poučený o svojich právach a povinnostiach vyplývajúcich mu z ustanovenia § 45 ods. 1 písm. a/ až g/ a ods. 2 písm. a/ až h/ Daňového poriadku a žalobca mal teda možnosť ale aj povinnosť počas výkonu daňovej kontroly predkladať doklady preukazujúce jeho tvrdenia a to aj bez vyzvania správcou dane.

9. Počas výkonu daňovej kontroly správca dane vykonal so žalobcom ústne pojednávanie o čom spísal zápisnicu. Zároveň žalobcovi položil otázky, týkajúce sa jeho obchodnej činnosti a vyzval ho na podanie vysvetlenia k zdaniteľným obchodom deklarovaným na základe dodávateľských faktúr vyhotovených dodávateľom DREVO DM, s.r.o. a R. K. - REK. Na otázky správcu dane žalobca odpovedal a zápisnicu podpísal bez pripomienok.

10. Žalovaný uviedol, že správca dane vykonal za prítomnosti žalobcu dňa 26. marca 2013 miestne zisťovanie na prevádzke žalobcu - Píla Málinec, o čom bola spísaná zápisnica, ktorú žalobca podpísal bez pripomienok. Súčasne žalovaný uviedol, že žalobca nevyužil možnosť klásť svedkom a to konateľovi spoločnosti DREVO SM, s.r.o. H. H. a R. K. otázky, čo znamená podľa žalovaného, že žalobca nebol

ukrátený na svojich právach.

11. Žalovaný poukazoval aj na to, že z dôvodu čo najúplnejšieho zistenia skutkového stavu nazrel aj do spisových zložiek z daňových kontrol DPH za zdaňovací obdobie jún 2012 u dodávateľov žalobcu a to spoločnosti DREVO DM, s.r.o. a R. K. - REK. O tejto skutočnosti správca dane spísal zápisnicu

12. S výsledkami daňovej kontroly správca dane oboznámil žalobcu dňa 17. septembra 2013 a v tento istý deň mu odovzdal protokol č. 9601403/5/4229607/2013 zo 17. septembra 2013 spolu s výzvou na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole.

13. Žalovaný uviedol, že žalobca sa v lehote 15 dní k protokolu nevyjadril a preto podľa názoru žalovaného nevyužil svoje právo vyplývajúce mu z ustanovenia § 46 ods. 8 Daňového poriadku.

14. K vytýkanému postupu správcu dane, že nepostupoval v zmysle ustanovenia § 46 ods. 4 Daňového poriadku a žalobcovi neoznámil as nevyzval ho, aby sa k pochybnostiam správcu dane o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených žalobcom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal, žalovaný uviedol, že s týmto záverom krajského súdu nesúhlasí a má za to, že žalobca bol povinný v priebehu daňovej kontroly v zmysle § 45 ods. 2 písm. e/ Daňového poriadku predkladať dôkazy v priebehu výkonu daňovej kontroly. Z čoho podľa žalovaného vyplýva, že žalobca mal možnosť a povinnosť predkladať počas výkonu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a to aj bez vyzvania správcou dane.

15. K vyhodnoteniu dokladov - záznamov o výkone a prevádzke nákladného vozidla (stazky a tachografové záznamy) žalovaný uviedol, že na základe vyjadrenia svedka R. K., že prepravu tovaru si odberateľ zabezpečoval sám svojimi dopravnými prostriedkami, žalovaný uvedené doklady neskúmal, keďže tieto neboli súčasťou obsahu administratívneho spisu predloženého správcou dane.

16. Správca dane nazrel aj do spisovej dokumentácie z daňovej kontroly DPH za predmetné zdaňovacie obdobie u daňového subjektu DREVO DM, s.r.o., pričom zistil, že spoločnosť mala dubovú drevnú hmotu nadobudnúť od spoločnosti KEVOLA, s.r.o. Preverením obchodných vzťahov medzi týmito spoločnosťami bolo zistené, že spoločnosť KEVOLA, s.r.o. v čase výkonu daňovej kontroly zmenila konateľa a novým konateľom sa stal C. G., ktorý je podľa medzinárodného preverenia neexistujúcou osobou. Doklady za rok 2012 ku kontrole predložené neboli. Bývalý konateľ Y. L. v postavení svedka na ústnom pojednávaní zdanieľné obchody síce potvrdil, ale nepredložil žiadne relevantné dôkazy, ktoré by deklarované zdanieľné obchody potvrdili. Ďalej správca dane zistil, že najväčším obchodným partnerom spoločnosti KEVOLA, s.r.o. bola spoločnosť KALIPO, s.r.o., ktorá na drese sídla nemala žiadne administratívne priestory v prenájme a nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť, na adrese sídla nepreberá poštové zásielky, nemala žiadnych zamestnancov, nemala žiadny hmotný investičný majetok, nebola odberateľom energií, konateľ R. F. je maďarský občan, ktorý nevedel, že je konateľom spoločnosti KALIPO, v roku 2012 na Slovensku nebol a nepodpísal žiadne doklady.

17. Počas výkonu predmetnej daňovej kontroly správca dane využil aj ďalšie zistenia z iných konaní (č. ČVS: PPZ-571/NKA-FP-ST-2012 z 3. marca 2013) a to výsluchy svedkov - bývalých konateľov spoločnosti KALIPO, s.r.o. Z. S. a H. F., bývalého konateľa spoločnosti KEVOLA, s.r.o. Y. L. a účtovníčky pre spoločnosť KEVOLA, s.r.o. H. O.. Z výpovedí týchto svedkov vyplýva, že spoločnosť KALIPO, s.r.o. nevykonávala reálnu obchodnú činnosť, žiadny tovar a teda ani deklarovaný tovar (drevo) reálne nenadobudla a ani reálne nedodala spoločnosti KEVOLA, s.r.o. a teda ani spoločnosť KEVOLA, s.r.o. ani reálne nedodala predmetný tovar spoločnosti DREVO DM, s.r.o.

18. Žalovaný nesúhlasí s konštatovaním krajského súdu, že žalobca nebol oboznámený so zisteniami zadováženými správcou dane, pretože mal možnosť sa k zisteniam uvedeným v protokole vyjadriť, čo nevyužil.

19. Žalovaný tvrdil, že v daňovom konaní platí prejednávacia zásada, nie vyhľadávacia, a správca dane nie je povinný vyhľadávať dôkazy svedčiace v prospech žalobcu. Uviedol, že správca dane iba prejednáva dôkazy predložené žalobcom, čo vyplýva zo skutočnosti, že dôkazná povinnosť je na strane žalobcu.

20. Žalovaný uviedol, že neprenášal dôkazné bremeno na dodávateľov žalobcu ani na subdodávateľov, a teda na osoby a teda na osoby, s ktorými žalobca žiadne zmluvy neuzavrel.

21. Z uvedeného podľa žalovaného vyplýva, že správca dane v daňovej kontrole preukázal, že tovar deklarovaný predmetnými dodávateľskými faktúrami nebol žalobcovi reálne dodaný dodávateľmi na nich uvedenými, t.j. spoločnosťami DREVO DM, s.r.o. a R. K. - REK.

III.

22. Žalobca v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalovaného, uviedol, že napadnutý rozsudok považuje za vecne správny a zákonný a preto žiadal, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok potvrdil ako vecne správny. Zároveň žiadal, aby mu priznal náhradu trov právneho zastúpenia v odvolacom konaní v celkovej výške 170,44 €, pozostávajúcu z tarifnej odmeny za 1 úkon právnej služby (vyjadrenie k odvolaniu) vo výške 134,- € plus 20% DPH v sume 26,80 € a jeden režijný paušál v sume 8,04 € plus DPH, paušálnej náhrady hotových výdavkov 7,63 € a DPH vo výške 20% v sume 1,60 €.

23. Žalobca uviedol, že pokiaľ žalovaný tvrdil, že žalobcovi správca dane položil otázky okrem iného týkajúce sa jeho obchodnej činnosti a vyzval žalobcu na podanie vysvetlenia k zdaniteľným obchodom deklarovaným na podklade dodávateľských faktúr vyhotovených spoločnosťou DREVO DM, s.r.o. a R. K. - REK, toto tvrdenie je v rozpore s obsahom zápisnice z 20. novembra 2012. Z obsahu tejto zápisnice vyplýva, že správca dane nepredložil svedkovi ani jednu otázku týkajúcu sa uvedených dodávateľov. Otázky položené správcovi dane boli všeobecného charakteru a týkali sa celej obchodnej činnosti daňového subjektu v kontrolovanom období. Pri ústnom pojednávaní v uvedený deň neboli prijaté žiadne závery ani opatrenia, daňový subjekt alebo vyzvaný na predloženie ďalších vysvetlení, vyjadrení ani dôkazov. Ďalej uviedol, že nikdy netvrdil, že pri vypočutí svedkov R. K. a H. H. bol ukrátený na svojich právach. Žalobca však namieta postup správcu dane, ktorý nebol v súlade s ustanovením § 3 ods. 3 Daňového poriadku. Žalovaný nepostupoval v daňovej kontrole v úzkej súčinnosti so žalobcom, keď ho počas výkonu daňovej kontroly neoboznámil so všetkými skutočnosťami, ktoré preveroval počas výkonu daňovej kontroly, pričom žalobcovi súčasne neumožnil nahliadať do zápisníc z miestneho zisťovania vykonaného u iných daňových subjektov v súvislosti s daňovou kontrolou, čím bolo porušené právo žalobcu v zmysle § 45 ods. 1 písm. d/ a f/ Daňového poriadku.

24. Žalobca poukazoval na zápisnicu z ústneho pojednávania z 17. septembra 2013, kde na str. 2, sa správca dane odvoláva na svedeckú výpoveď svedka Y. L., pričom žalobca ani nebol privolaný k výsluchu tohto svedka, čo bolo porušené jeho práva klásť tomuto svedkovi otázky.

25. Žalobca ďalej poukazoval na skutočnosť, že dňa 17. septembra 2013 správca dane oboznámil daňový subjekt s výsledkami daňovej kontroly, o čom bola spísaná zápisnica č. 9601403/5/4227895/2013/StrM a súčasne pri tomto oboznamovaní správca dane doručil žalobcovi 19 stranový protokol o daňovej kontrole spolu s výzvou na vyjadrenie, z čoho vyplýva, že obidva dokumenty boli vyhotovené pred spísaním zápisnice o ústnom pojednávaní. Je preto evidentné, že správca dane mal protokol vyhotovený pred vykonaním oboznamovania daňového subjektu so zisteniami správcu dane v daňovej kontrole. Žalobca tvrdil, že tento úkon vykonal správca dane len formálne, neposkytol daňovému subjektu reálny časový priestor, aby sa tento mohol oboznámiť s výsledkami zisťovaní správcu dane a mohol k nim zaujať relevantné stanovisko.

26. Žalobca ďalej namietal, že zápisnice o výsluchu svedkov vykonané policajnými orgánmi neboli zahrnuté medzi skutočnosťami, s ktorými správca dane oboznamoval daňový subjekt. Uviedol, že správca

dane počas výkonu daňovej kontroly neoboznámil daňový subjekt o to, že boli vykonané miestne zisťovania u iných daňových subjektov v súvislosti s predmetnou daňovou kontrolou a ani v zápisnici z 17. septembra 2013 správca dane neuviedol tieto zápisnice, ktoré sú uvedené v protokole o daňovej kontrole, a preto žalobca nemohol reálne využiť svoje právo počas výkonu daňovej kontroly v zmysle ustanovenia § 45 ods. 1 písm. d/ Daňového poriadku.

27. Ďalej žalobca poukazoval n skutočnosť, že správca dane ani teoreticky nemohol, resp. neplánoval žalobcovi poskytnúť zákonnú lehotu na podanie vyjadrenia ku skutočnostiam uvedeným v zápisnici z ústneho pojednávania z 17. septembra 2013, pretože by musel poskytnúť daňovému subjektu lehotu nie kratší ako 8 dní, v zmysle § 27 ods. 1 daňového poriadku, t.j. do 25. septembra 2013, potom by však protokol o daňovej kontrole nemohol doručiť skôr ako 25. septembra 2013, čím by zmeškal zákonnú ročnú lehotu na ukončenie daňovej kontroly.

28. Žalobca ďalej namietal, že pokiaľ správca dane neskúmal doklady týkajúce sa prepravy predmetného tovaru, t.j. stazky a tachografové záznamy, potom správca dane súhlasil s deklarovanou skutočnosťou, že tovar prepravený bol.

29. K tvrdeniu krajského súdu, že žalovaný nepredložil kompletný žurnalizovaný spisový materiál, žalobca uviedol, že argument žalovaného, že súdu predložil spis tak, ako ho správca dane predložil žalovanému môže byť dôvodom na ospravedlnenie neúplnosti spisového materiálu.

30. K svedeckým výpovediam získaným od Policajného zboru Banská Bystrica, o ktorých žalovaný tvrdí, že tieto dôkazy možno v daňovom konaní použiť v zmysle § 24 ods. 4 Daňového poriadku, žalobca uviedol, že ak správca dane považoval za potrebné vypočúť osoby, ktoré boli vypočuté orgánmi činnými v trestnom konaní, mal týchto svedkov vypočúť aj v daňovom konaní.

31. Žalobca tvrdil, že z jeho strany boli kontrolnému orgánu predložené všetky relevantné doklady a dôkazy preukazujúce dodanie tovaru dodávateľmi, ktoré vystavili predmetné faktúry. Nepriznanie nároku na odpočítanie dane je len vecou nesprávneho postupu správcu dane, ktorý na základe nepriamych dôkazov mal snahu sponchybníť dodávky tovaru. Podľa názoru žalobcu správca dane porušil zásadu objektívneho hodnotenia dôkazov.

IV.

32. Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok upravujúci v zmysle § 1 písm. a/ právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho a rozhodujúceho v správnom súdnictve a v zmysle § 1 písm. b/ konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnictve.

33. Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

34. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR www.nsud.sk <. (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalovaného nemožno priznať úspech.

35. V správnom súdnictve preskúmajajú súde na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom

chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 OSP).

36. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy OSP je posudzovať, 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, či rozhodnutie obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda, či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu, súd teda skúma procesné pochybenie správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá by mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 OSP).

37. Najvyšší súd Slovenskej republiky sa oboznámil s obsahom pripojených spisov a preskúmal správnosť záverov krajského súdu, ako aj úvah, z ktorých pri svojom rozhodovaní krajský súd vychádzal.

38. Majúc ho za skutkovo a vecne správny, považuje najvyšší súd za primerané vysloviť, že sa s odôvodnením odvolaním napadnutého rozsudku v celom rozsahu stotožňuje a na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia dodáva nasledovné dôvody (§ 219 ods. 2, § 250ja ods. 3 OSP):

39. Predmetom súdneho prieskumu bolo rozhodnutie č. 1100301/1/51438/2014/4989 z 27. januára 2014, ktorým žalovaný správny orgán potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601403/5/4646888/2013/StrM z 15. októbra 2013, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty vo výške 4 845,38 € a tým nepriznaný nadmerný odpočet vo výške 1 619,13 € a bola vyrubená vlastná daňová povinnosť vo výške 3 226,07 € za zdaňovací obdobie jún 2012.

40. 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 resp. 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, zákon o správe daní a poplatkov, resp. v súčasnosti daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

41. Daňový poriadok je procesným predpisom, ktorý upravuje správu daní a poplatkov. Je súčasťou zmien právnych predpisov v rámci zavedenia daňovej reformy k 1. januáru 1993. Táto procesná norma 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.

42. Z Daňového poriadku vyplýva, že správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

43. V danom prípade aj podľa názoru najvyššieho súdu sa správne orgány príslušnými ustanoveniami Daňového poriadku neriadili dôsledne, čím skutočne daňové konanie zaťažili vadou, ktorá mohla mať za následok nezákonnosť rozhodnutia správcu dane ako aj rozhodnutiam žalovaného.

44. Hneď na úvod, vzhľadom na rozpornosť účastníkov konania na rozloženie dôkazného bremena v predmetnom daňovom konaní, považuje najvyšší súd za potrebné zaujať k tomuto nastolenému procesnému problému svoje stanovisko.

45. Vychádzajúc zo znení ustanovení § 49 ods. 1, 2 v spojení s § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH musí najvyšší súd prisvedčiť tvrdeniu žalovaného, že iba doložením účtovného dokladu obsahujúceho zákonom stanovené náležitosti nie je nárok na odpočítanie dane preukázaný. Daň či nárok na odpočítanie dane nemajú základ vo formálnom doklade, ale v existencii zdaniteľného plnenia, nakoľko zákon o DPH nestojí iba na formálnom, ale aj na reálnom preukázaní zdaniteľného plnenia a preto dôkaz predložením daňového dokladu je iba formálnym dôkazom dovŕšujúcim hmotnoprávne aspekty skutočného prevedenia zdaniteľného plnenia. Z uvedeného dôvodu preto nemôže byť len samotné predloženie daňového dokladu, hoci formálne správneho a bezchybného, podkladom pre uznanie nároku na odpočítanie dane, ale tento nárok musí byť v prvom rade fakticky podložený existujúcim zdaniteľným plnením.

46. Pokiaľ ide o rozloženie dôkazného bremena, v daňovom konaní platí zásada, že daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov ním vedených avšak, a tu je potrebné zase súhlasiť s názorom žalobcu, že nie je možné od daňového subjektu požadovať preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal s následnou satisfakciou v podobe stanovenia výsledku zo strany správcu dane, že „daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno“.

47. Z pripojeného administratívneho spisu mal aj najvyšší súd za preukázané, že správne orgány pri svojom rozhodovaní vychádzali jednak z dôkazov predložených počas daňovej kontroly samotným žalobcom ako kontrolovaným daňovým subjektom a jednak z dôkazov, ktoré zabezpečil samotný správca dane, pričom kontrolovaný daňový subjekt počas výkonu daňovej kontroly neoboznámil so všetkými skutočnosťami, ktoré preveroval počas výkonu daňovej kontroly, žalobcovi neumožnil nahliadnuť do zápisníc z miestneho zisťovania vykonaného u iných daňových subjektov v súvislosti s daňovou kontrolou u kontrolovaného daňového subjektu. V administratívnom spise sú úradné záznamy o nahliadaní správcu dane do spisov týkajúcich sa daňovej kontroly u dodávateľ DREVO DM, s.r.o. Halič a u dodávateľa R. K. - REK, pričom o týchto úkonoch nebol žalobca zo strany správcu dane upovedomený. Navyiac v administratívnom spise sa nenachádzajú žiadne listiny, ktoré boli správcou dane u týchto subjektov preverované, resp. oboznamované. O tejto skutočnosti sa žalobca dozvedel až z Protokolu o výsledku daňovej kontroly, t.j. až po jej ukončení. Navyiac správca dane neinformoval žalobcu ani o výsledku zistení získaných zo Zápisníc z vyluchu svedkov vykonaných policajnými orgánmi, keď tieto navyiac neboli ani predmetom oboznamovania pri prejednaní Protokolu o výsledku daňovej kontroly.

48. Z uvedených skutočností vyplýva, že týmto postupom správcu dane nebolo žalobcovi umožnené využiť svoje práva v zmysle § 45 ods. 1 písm. c/, d/, e/ a f/ Daňového poriadku, keďže o týchto skutočnostiach sa mohol dozvedieť najskôr po doručení Protokolu o výsledku daňovej kontroly, teda de facto po ukončení daňovej kontroly. Toto pochybenie správcu dane nie je možné zhojiť ani skutočnosťou, že správca dane preukázateľne žalobcu poučil o jeho právach v zmysle § 45 ods. 1 písm. a/n až g/ a ods. 2 písm. a/ až h/ Daňového poriadku, keď sám správca dane citované ustanovenia Daňového poriadku porušil.

49. Čo sa týka svedeckých výpovedí získaných orgánmi polície, najvyšší súd je toho názoru, tieto v daňovom konaní je možné použiť za predpokladu, že s týmito výpoveďami správca dane oboznámi kontrolovaný daňový subjekt a umožní mu k nim sa vyjadriť. Pokiaľ mal správca dane pochybnosti o pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom, bolo jeho povinnosťou v priebehu daňového konania svoje pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu

oznámiť a umožniť mu sa k týmto pochybnostiam vyjadriť, poskytnúť mu priestor na ich vysvetlenie, k čomu preukázateľne v danom prípade nedošlo. Je taktiež právne irelevantné, že správca dane svoje pochybnosti uviedol v Protokole o výsledku daňovej kontroly, ku ktorému mal možnosť sa žalobca vyjadriť, pretože na pochybnosti správcu dane mal byť žalobca upozornený v priebehu daňovej kontroly.

50. Pokiaľ ide o neuznanie nároku žalobcu na odpočítanie DPH z dodávateľskej faktúry č. 09062012 z 25. júna 2012 od dodávateľa R. K. - REK, žalobca správcovi dane predložil okrem predmetnej faktúry za dodávku pilín, dodací list osvedčujúci dodanie tovaru, pričom nebolo sporné ani zaplatenie tejto faktúry, záznamy o prevádzke motorového vozidla nákladnej dopravy (stazky z roku 2012), výpis z tachografových kariet USB zariadení, pričom dodávateľ R. K. v Porcii svedka dodanie tohto tovaru potvrdil s tým, že predmetný tovar predstavuje vedľajší produkt, ktorý získal pri výrobe a spracovaní dreva. Súčasne z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že doklady predložené dodávateľom R. K. - REK súhlasia s dokladmi predloženými žalobcom. Z uvedeného dôvodu aj podľa názoru najvyššieho súdu záver správcu dane, že k predmetnému zdaniteľnému obchodu nedošlo neobstojí.

51. Pokiaľ ide o neuznanie nároku na odpočítanie DPH z dodávateľskej faktúry č. 260612 z 30.06.2012 od dodávateľa DREVO DM, s.r.o., Halič za dodanie hobľovaných dubových priebežiek, žalobca predložil v daňovom konaní predmetnú faktúru, dodací list osvedčujúci dodanie tovaru, pričom nebolo sporné zaplatenie predmetnej faktúry. Z dodacieho listu vyplýva evidenčné číslo motorového vozidla prepravujúceho predmetný tovar, čo korešponduje so záznamami o prevádzke nákladného motorového vozidla (stazky z roku 2012), a s výpisom z tachografových kariet USB zariadení, keď navyše konateľ dodávateľa M. H. v pozícii svedka dodávku predmetného tovaru potvrdil, pričom samotný správca dane uviedol, že doklady predložené dodávateľom súhlasia s dokladmi predloženými žalobcom. Preto pokiaľ správca dane vyvodil záver, že k uskutočneniu predmetného zdaniteľného obchodu nedošlo, tento záver nekorešponduje s obsahom administratívneho spisu.

52. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje na jeho rozhodnutie vydané pod sp.zn. 3Sžf/1/2011 z 15. marca 2011, v ktorom je venovaná pozornosť práve otázke rozloženia dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcou dane. V citovanom rozhodnutí sa uvádza nasledovné: „Skutočnosť vymedzené v § 49 ods. 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení nemožno vyvodiť dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Tieto skutočnosti nemôžu tvoriť dôkazné bremeno daňového subjektu a ani nemôže z týchto skutočností daňový subjekt znášať dôkaznú núdzu. V tejto súvislosti možno poukázať na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), kde súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami.“

53. Podporiac svoj názor vyššie uvedeným rozhodnutím má najvyšší súd za to, že dôkazné bremeno, ktoré znáša daňový subjekt je jasne limitované ustanovením § 24 ods. 1 až 3 Daňového poriadku, ktoré však v záujme zachovania ústavne konformného výkladu tohto ustanovenia nie je možné vykladať extenzívne na ťarchu daňového subjektu a zaťažiť ho preukázaním skutočností, ktoré svojou účasťou nezabezpečoval.

54. Najvyšší súd Slovenskej republiky považoval za potrebné sa vyjadriť k vyššie uvedeným skutočnostiam, ktoré odôvodňujú vecnú správnosť napadnutého rozsudku a v ostatnom sa v plnom rozsahu pridržiava odôvodnenia napadnutého rozsudku krajského súdu (§ 219 ods. 2 OSP) považujúc aj za vyčerpávajúci krajským súdom predstretý návrh na doplnenie dokazovania v následnom daňovom konaní, ktorým je žalovaný v zmysle ustanovenia § 250j ods. 7 OSP viazaný.

55. Preto Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny

podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP v spojení s § 219 ods. 1 a 2 OSP, potvrdil.

56. O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 250k ods. 1 OSP a § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 vety prvej OSP a v odvolacom konaní úspešnému žalobcovi priznal náhradu trov odvolacieho konania v sume 168,84 €. Priznaná náhrada trov odvolacieho konania pozostáva z odmeny za 1 úkon právnej služby vykonaný dňa 23. februára 2015 (vyjadrenie žalobcu k odvolaniu žalovaného - § 14 ods. 1 písm. b/ Vyhlášky Ministerstva spravodlivosti č. 655/2004 Z.z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov) v sume 134,- €, plus DPH 20% v sume 26,80 € a z režijného paušálu podľa § 16 ods. 3 citovanej vyhlášky v sume 8,04 €. Priznanú náhradu trov odvolacieho konania je žalovaný povinný zaplatiť advokátovi žalobcu JUDr. Jozefovi Brázdilovi v súlade s ustanovením § 149 ods. 1 OSP do troch dní odo dňa právoplatnosti tohto rozsudku.

57. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.