

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžf/66/2015
Identifikačné číslo spisu: 5015200035
Dátum vydania rozhodnutia: 25.01.2018
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:5015200035.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Jozefa Hargaša v právnej veci žalobcu: Sanbal AT s. r. o., so sídlom Okružná 3239, 900 01 Modra, IČO 35 947 420 (predtým DOPRAVEX, s. r. o., so sídlom Príbovce 175, IČO: 44 083 238, práv. zast. advokátskou kanceláriou Burian & partners, s. r. o., so sídlom V. Tvrdeho 819/1, Žilina, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. k. 1100308/1/487283/2014 zo dňa 04.11.2014, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/5/2015 - 43 zo dňa 28. júla 2015, jednohlasne, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/5/2015 - 43 zo dňa 28. júla 2015 p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/487283/2014 zo dňa 04.11.2014 (ďalej len „druhostupňové rozhodnutie“, „napadnuté rozhodnutie“, „preskúmané rozhodnutie“), ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina (ďalej len „prvostupňový správny orgán“) č. 9514401/5/3675833/2014/Glö zo dňa 30.07.2014 Daňový úrad Žilina, pobočka Martin, ako prvostupňový správny orgán, vyrubil žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty rozdiel dane v sume 11.020 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2012. Zároveň mu nepriznal nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie jún 2012 v sume 588,11 € a vyrubil mu vlastnú daňovú povinnosť na dani z pridanej hodnoty v sume 10.431,89 €. O trovách konania rozhodol krajský súd tak, že účastníkom ich náhradu nepriznal.

Krajský súd poukázal na to, že iba v tom prípade je možné akceptovať odpočítanie dane, ak platiteľ preukáže (a na uvedené ho zaťažuje dôkazné bremeno), že pri konkrétnej službe mu vznikla daňová povinnosť nielen po formálnej stránke (vystavenými dokladmi), ale aj po obsahovej stránke (skutočnou realizáciou služby). Nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty nevzniká jej uplatnením, ale vzniká až po splnení podmienok, ktorých splnenie bol platiteľ dane - daňový subjekt - DOPRAVEX, s. r. o., povinný preukázať. Pre tieto prípady je potrebné mať dostatok dôkazov, ktoré preukazujú uskutočnenie a teda aj prijatie konkrétneho zdaniteľného plnenia. Daňový subjekt síce predložil správcovi dane faktúru, na ktorej je ako dodávateľ uvedený platiteľ JCA RS, s. r. o., súpis vykonaných prác, ako aj doklady o hotovostnej úhrade tejto faktúry, ale reálny výkon prác uvedených v tomto súpise podľa špecifik tam uvedených nebol zo strany daňového subjektu preukázaný.

Podľa krajského súdu mal žalobca preukázať, že odlesnenie skrývky v lome Párnica o rozlohe 12.551 m² v zmysle faktúry a priloženého súpisu bolo vykonané dodávateľom, ktorý je uvedený na faktúre, z ktorej bolo uplatnené právo na odpočítanie dane, t. j. spoločnosťou JCA RS, s. r. o. v množstvách a objemoch tak, ako sú uvedené v súpise - t. j. výrub stromov a krovín v počte 236 ks o priemere 101-300 mm, 428 ks o priemere 301-500 mm a 183 ks o priemere 501-700 mm (toto sa týka listnatých stromov) a odrezania a odvetvenia ihličnatých stromov priemeru 101-400 mm v počte 847 ks, taktiež premiestnenie kmeňov listnatých stromov do 1000 m a odstránenie krovín a stromov do priemeru 100 mm v celkovom počte 4917,5 m².

Podľa krajského súdu správca dane len preukazoval reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia (odlesnenie plochy JPRL 221 a JPRL 1335, kat. úz. Párnica subdodávateľom), pretože bolo nesporné, že dodávateľ službu osobne nerealizoval, ale mal celú jej realizáciu zabezpečiť práve subdodávateľom - spoločnosťou FORTUNA export-import, s. r. o. Ak teda subdodávateľ službu nevykonával, nevykonával plnenie ani dodávateľ a nebola preukázaná materiálna existencia zdaniteľného plnenia. Bolo vykonaným dokazovaním správcu dane preukázané, že k určitému odlesneniu lomu Párnica skutočne došlo, ale nebolo preukázané dodanie služby deklarovanej na faktúre dodávateľa a v jej prílohe - v súpise prác. Podľa vyjadrenia svedka X. (konateľ JCA RS, s. r. o.) súpis opečiatkoval a podpísal on, vyhotovil ho s konateľom daňového subjektu S. C. ešte pred realizáciou prác, spoločne spočítali objem pred tým, ako práce začali (pojednávanie dňa 10.09.2013). Počty kusov stromov sú v ňom uvedené v konkrétnych množstvách a podľa vyjadrenia S. C. on neurčoval počet, druh, rozmery stromov a dohodol len pevnú cenu (pojednávanie 07.08.2013). Naopak, S. X. uviedol, že priemery a počty boli vopred odsúhlasené s S. C. a aj jednotkové ceny si dohodol s C., a to ešte pred realizáciou projektu. Na pojednávaní 19.11.2013 už zmenil svoju výpoveď v tom smere, že súpis mal byť vykonaný nie pred realizáciou projektu, ale až po tom, ako B. K. so svojou firmou vykonával konkrétnu realizáciu výrubu a odstránenia stromov a krovín a tieto počty mu mal dať B. K. Tým došlo k rozporu vo výpovediach svedka X., ktoré výpovede sa súd vyhodnotil ako nevierohodné, poukazujúc aj na tú skutočnosť, že samotný súpis prác neobsahoval dátum. Je tiež nezanedbateľnou a indikujúcou zhodou, že počet kusov listnatých a ihličnatých stromov bol presne totožný (každých malo byť vyťažených presne 847 kusov). Ďalej svedok X. uviedol, že počty stromov odhadli vizuálne vzhľadom na nedostupný terén, a v súpise sú uvedené presné čísla v stovkách. Plocha odstránených krovín je v súpise uvedená presne na desatiny metra štvorcového, pričom X. uviedol, že plochu ako celok odhadovali krokomerom. Podľa krajského súdu teda existovali dôvodné pochybnosti o tom, ako bol vlastne obsah súpisu vytvorený a javí sa, že konkrétne údaje o počte stromov, ich priemere a ploche odstránených krovín a stromov do priemeru 100 mm boli len fiktívne údaje, ktoré s reálnou skrývkou lomu nemali nič spoločné. Aj uvedené preukazuje, že neboli vykonané konkrétne služby podľa súpisu prác.

Ďalšou nezrovnalosťou bolo podľa krajského súdu to, že práce mali podľa vyjadrenia svedka X. trvať 4 týždne (jeho výpoveď na pojednávaní 12.03.2013). Z rozhodnutia Obvodného lesného úradu Dolný Kubín č. OLÚ-2012/00219-04/BAD zo dňa 15.05.2012 vyplýva, že tento správny orgán podľa § 7 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 5 ods. 1 Zákona o lesoch trvalo vyňal lesný pozemok z plnenia funkcie lesov za účelom trvalej zmeny druhu pozemku z dôvodu využívania ložiska nevyhradeného nerastu - stavebného kameňa v bývalom Smoleňová (I. etapa), a to nasledovne: kat. úz. S. z CKN p. č. XXXX č. JPRL XXX, trvalo vynímaná výmera 8.749 m² a z CKN p. č. XXXX č. JPRL XXXXXX a XXXXXX,

trvalo vynímaná výmera 3.802 m², trvalo vynímaná výmera spolu je 12.551 m². Rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť a vykonateľnosť 18.06.2012. Z faktúry subdodávateľa FORTUNA export-import, s. r. o. č. 20062012 zo dňa 20.06.2012 vyplýva, že sa ňou fakturovalo odlesnenie skrývky z lomu Párnica o rozlohe 12.551 m², čo zodpovedá ploche trvalo vyňatej výmery lesného pozemku z plnenia funkcií lesov podľa rozhodnutia Obvodného lesného úradu v Dolnom Kubíne z 15.05.2012, ktorého vykonateľnosť nastala až dňom 18.06.2012. Hoci z rozhodnutia Obvodného lesného úradu Dolný Kubín vyplýva, že jeho vykonateľnosť je od 18.06.2012, podľa faktúry subdodávateľa FORTUNA export - import, s. r. o. dátum dodania služby je 20.06.2012, t. j. počas predchádzajúcich 4 týždňov nemohlo dôjsť k realizácii, lebo rozhodnutie nebolo vykonateľné.

Podľa krajského súdu podstatným dôkazom, ktorý svedčil o tom, že k reálnemu dodaniu služby tak, ako je špecifikovaná v súpise nemohlo dôjsť, bolo stanovisko Obvodného lesného úradu Dolný Kubín zo dňa 14.06.2013. Podľa súpisu prác počty kusov stromov (listnatých a ihličnatých) sa v odlesnenom území nachádzali v počte stoviek (ihličnatých sa tam malo nachádzať 847 ks a listnatých 236 ks + 428 ks + 183 ks). Priemery týchto stromov mali byť v rozmedzí od 100 do 700 mm (listnaté) a od 100 do 300 mm (ihličnaté), pritom podľa vyjadrenia Obvodného lesného úradu Dolný Kubín zo 14.06.2013 odlesňovaná plocha pozostávala z plochy JPRL č. XXX (iné lesné pozemky), na ktorej sa nenachádzali listnaté dreviny v hrúbke 30-70 cm, ale len miestami dreviny a kry nižších hrúbkových stupňov (1-25 cm). V poraste JPRL č. XXXX nebola vôbec vyznačená žiadna mimoriadna ťažba a nebol ani vydaný písomný súhlas na ťažbu, to znamená, že vôbec nebolo preukázané, že by sa uskutočnila ťažba tak, ako to vyplýva zo súpisu. Na ťaženom území sa vôbec nenachádzali stromy o priemere väčšom ako 30 cm a ani ihličnaté stromy v stovkách kusov, pretože podľa zápisnice obvodného lesného úradu z 27.04.2012 plocha č. 221 bola v minulosti zasiahnutá banskou činnosťou a je toho času bez porastu (čo je súladné s vyjadrením obvodného lesného úradu zo 14.06.2013, že stromy a kry s nižšou hrúbkou sú na nej len miestami). Pritom podľa súpisu tam malo byť 428 kusov listnatých stromov s priemerom väčším ako 30 cm, okrem toho ďalších 183 listnatých stromov v priemere väčšom ako 50 cm a 847 kusov ihličnatých stromov. Uvedený dôkaz preukazuje tú skutočnosť, že ak aj bola vykonaná skrývka v lome Párnica, v žiadnom prípade nemohla byť vykonaná v takých množstvách a objemoch stromovej hmoty, ako je to uvedené v súpise.

Tieto dôkazy sami o sebe bez ďalšieho preukazovali skutočnosť, že k reálnemu plneniu podľa súpisu prác ako prílohy k faktúre nedošlo.

Krajský súd za ďalší dôkaz, ktorý svedčil o tom, že nedošlo k plneniu dodávateľa podľa neuznanej faktúry bola aj tá skutočnosť, že hoci bola vystavená faktúra od dodávateľa pre daňový subjekt - žalobcu, táto vychádzala z faktúry vystavenej jeho subdodávateľom. Pritom však táto faktúra vystavená subdodávateľom - firmou FORTUNA export-import, s. r. o. bola spochybniteľná po formálnej stránke. Táto faktúra č. 20062012 zo dňa 20.06.2012 bola vystavená v slovenskom jazyku, pritom B. D. K. sa vyjadril (toto tvrdenie potvrdil aj svedok X.), že neovláda slovenský jazyk (výpoveď svedka X. na pojednávaní 19.11.2013). Pritom B. D. - K. bol jediným konateľom spoločnosti od 16.03.2012. Z faktúry taktiež nevyplývalo, kto ju vystavil (kolónka bola nevyplnená). Je teda zrejmé, že konateľ subdodávateľa nerozumel obsahu tejto faktúry a teda nemohol vôbec potvrdiť jej obsah z formálnej stránky. Navyše táto faktúra neobsahovala žiaden súpis prác a teda po formálnej stránke je obsah prác podľa nej dodaný nepreskúmateľný.

Bolo teda preukázané, že plnenie subdodávateľa nebolo reálne vykonané podľa jeho faktúry. Tým aj plnenie dodávateľa firmy JCA RS, s. r. o., podľa jeho faktúry nebolo uskutočnené, lebo dodávateľ - firma JCA RS, s. r. o. žiadnu pridanú hodnotu prác nemohla previesť (podľa svedka X. jeho firma nemala žiadnych zamestnancov ani mechanizmy a sama práce nerealizovala).

Krajský súd ďalej poukázal na medzinárodnú výmenu daňových informácií s Maďarskou republikou z marca 2014, konkrétne výsluch B. D. - K. zo dňa 04.07.2013. Ten poprel akékoľvek obchodné vzťahy s dodávateľom, podľa jeho vyjadrenia od apríla 2012 nevykonával podnikateľskú činnosť, nepozná S. X., nevystavoval faktúry v r. 2012, neposkytoval žiadne služby. Na jeho výpovedi nič nemení čestné

prehlásenie zo 07.10.2013, ktoré predložil na pojednávaní svedok X.. Podľa krajského súdu výsluch je dôkaz vyššej právnej sily ako čestné vyhlásenie tej istej osoby. Okrem toho, výsluch bol vykonaný skôr, ako svedka kontaktoval S. X., na ktorého podnet čestné prehlásenie, ktoré zároveň aj X. formuloval, popísal. To znamená, vypovedal bez zainteresovanosti na veci bez fyzických kontaktov so svedkom a preto jeho prvotná výpoveď má vyššiu dôkaznú silu. Správne preto správca dane alebo žalovaný na obsah čestného prehlásenia neprihliadol. Okrem toho, samotný obsah čestného prehlásenia nepreukazuje, že by boli vykonané služby v takých rozsahoch a objemoch, ako to vyplýva zo súpisu prác, ktorý je súčasťou preskúmanej faktúry dodávateľa. Samotné všeobecné tvrdenie, že v období mesiaca jún 2012 vykonal odlesnenie skrývky v lome Párnica, je všeobecné a nepostačujúce. V danom prípade ide práve o preukázanie skutočností uvedených vo faktúre č. 120100017 a jej prílohe - v súpise prác v konkrétnych množstvách, objemoch a rozsahu tam uvedených.

Súd za nedôvodnú považoval námietku žalobcu, že správca dane nevykonal navrhované dôkazy, a to konfrontáciu svedkov - B. K. a X.. Podľa názoru súdu táto konfrontácia nebola potrebná. Ako vyplýva z vyššie uvedeného odôvodnenia, žiadny dôkaz, ktorý produkoval B. K., to znamená ani jeho výpoveď pred daňovým úradom Maďarskej republiky, ani jeho čestné prehlásenie totiž nepreukazovali realizáciu prác podľa súpisu prác, ako boli tieto práce v ňom špecifikované. Jeho výpoveď úplne popiera akékoľvek obchodné kontakty s S. X. a teda aj akúkoľvek činnosť na skrývke lomu Párnica. Čestné prehlásenie už uvádza, že určitú činnosť na skrývke lomu Párnica vykonal, avšak bez bližšej špecifikácie. Ani jeden z týchto dôkazov nie je možné vyhodnotiť ako dôkaz, ktorý by preukázal tvrdenie žalobcu o rozsahu konkrétnych prác a preto dokazovanie vykonané v tomto smere je postačujúce. Ak by i bola vykonaná konfrontácia medzi svedkom X. a svedkom B. K., pokiaľ by i svedok K. konštatoval, že jeho pôvodná výpoveď nebola pravdivá, nejednalo by sa o taký dôkaz, ktorý by preukázal, že stromy boli v konkrétnych objemoch zrezané, odvetvené, premiestnené, zlikvidované atď. Na preukázanie týchto okolností by konfrontácia ani nemohla byť vedená, pretože samotný X. podľa jeho vlastného vyjadrenia nebol prítomný pri tom, ako sa odlesňovanie realizovalo a nebol prítomný pri konkrétnej realizácii výrubu jednotlivých kusov stromov. Dôkazy ohľadne realizácie služby v konkrétnych objemoch teda ani týmto spôsobom by nemohli byť predložené. Naopak, iné dôkazy svedčia o tom, že služby podľa súpisu ani nemohli byť vykonané. Súd zobral do úvahy aj tú skutočnosť, že svedok B. Szabo pred dožiadaným daňovým úradom Maďarskej republiky vypovedal odlišne a za týchto okolností i s prihliadnutím na výsledky dokazovania, jeho vyhlásenie vykonané na žiadosť konateľa dodávateľa žalobcu nemôže mať dostatočnú výpovednú a dôkaznú hodnotu. Súd preto túto námietku vyhodnotil ako nedôvodnú.

Čo sa týka ďalšej námietky uvedenej v žalobe, a to že dôkazné bremeno sa presúva na daňový úrad pri preukazovaní zavinenia daňového subjektu, že vedel alebo mohol vedieť, že dodávka služieb súvisí s daňovým podvodom, aj túto námietku súd vyhodnotil ako nedôvodnú. Na margo citovaných rozsudkov Súdneho dvora Európskej únie a NS SR treba konštatovať, že v danom prípade nebolo preukázané reálne plnenie, t. j. dodanie služby podľa jej špecifikácie uvedenej v súpise prác. Z tejto premisy je potrebné vychádzať aj pri hodnotení dôkazného bremena. Je nepochybné, že v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku na preukázanie existencie reálneho dodania služby má dôkazné bremeno daňový subjekt, a nie správca dane. Túto skutočnosť v tomto konaní však žalobca, ktorý mal dôkazné bremeno, nepreukázal. Pokiaľ by realita plnenia preukázaná bola, avšak došlo by k podvodnému konaniu v súvislosti s právom na odpočet dane, v tom prípade by boli aplikovateľné závery o presune dôkazného bremena, čo sa týka preukazovania zavinenia, na daňový úrad. Táto situácia však v danom prípade nenastala. Odkaz na rozsudok NS SR sp. zn. 3Sžf/1/2010 je neadekvátny, pretože v danom prípade sú iné skutkové zistenia. Na rozdiel od daného prípadu, v prípade vedenom pod sp. zn. 3Sžf/1/2010 nebola spochybnená materiálna existencia tovaru. V danom prípade však nebolo preukázané, že by dodávateľ, resp. subdodávateľ odlesnil územie v takých objemoch stromov a parametroch priemerov stromov a činnostiach, ako to vyplýva zo súpisu, preto nebola daná základná podmienka na priznanie odpočtu DPH, a to dodanie služby v zmysle § 19 ods. 2 Zákona o DPH. Okrem toho žalobca ani netvrdí, že bol obeťou podvodného správania sa jeho dodávateľa. Vôbec neuvádzal konkrétne skutkové okolnosti, ktoré by mali nasvedčovať, že bol spáchaný podvod. Rovnako ani správca dane takéto okolnosti neuvádza. Odpočítanie nebolo uznané, lebo nebolo preukázané zdaniteľné plnenie dodávateľa, keďže nebolo

preukázané plnenie ani u subdodávateľa, pričom dodávateľ mal dodať žalobcovi zhodné plnenie (odlesnenie skrývky z lomu Párnica o rozlohe 12.551 m²) ako subdodávateľ (taktiež odlesnenie skrývky z lomu Párnica o rozlohe 12.551 m²), t. j. obe plnenia mali byť totožné.

Z vyššie uvedených dôvodov vyhodnotil krajský súd žalobu ako v plnom rozsahu nedôvodnú a preto ju zamietol.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca a žiadal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil s a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alebo zmenil a zrušil rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňového súdu. Dôvodil, že s prihliadnutím na nižšie uvedené skutkové a právne skutočnosti má žalobca za to, že napadnuté rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, zistenie skutkového stavu, z ktorého vychádzalo správne rozhodnutie, je v rozpore s obsahom spisov, zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci a rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov.

Podľa žalobcu sa daňové orgány zamerali najmä na vzťah medzi spoločnosťami JCA RS, s. r. o a FORTUNA export-import, s. r. o. a takmer výlučne len na základe skutočností zistených v tomto vzťahu odvodzovali svoje rozhodnutie vo vzťahu, ktorý bol založený medzi žalobcom a spoločnosťou JCA RS, s. r. o.

Podľa žalobcu bolo nesporné, že zdaniteľné plnenie - práce na odlesnení skrývky z lomu Párnica sa uskutočnilo, o čom svedčí reálny stav odlesnenia predmetnej plochy. Žalobca uvedené práce zadal jedinému subjektu, a to spoločnosti JCA RS, s. r. o., práce uskutočnené boli a nebolo v záujme a najmä ani v možnostiach žalobcu skúmať, kto a akým spôsobom práce vykonal. Žalobca riadne preukázal úhradu predmetnej faktúry a riadne si uplatnil odpočet DPH z predmetnej faktúry.

Správca dane vo vzťahu k žalobcovi nepreukázal, žeby nedošlo k vykonaniu prác a žeby nedošlo k úhrade predmetnej faktúry zo strany žalobcu, a zameral sa najmä na to, že nemalo dôjsť k plneniu zo strany FORTUNA export-import, s. r. o., s ktorou však žalobca, ktorému bol vyrubený rozdiel dane nebol v žiadnom vzťahu, a ani nežiadal vrátenie DPH vo vzťahu k tejto spoločnosti. Správca dane tak podľa názoru žalobcu nezákonne len preniesol prípadnú zodpovednosť vo vzťahu tretích subjektov na žalobcu.

Žalobca poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu SR 8Sžf/14/2012 rozhodoval o odvolaní daňovníka proti rozhodnutiu krajského súdu, ktorým krajský súd zamietol žalobu daňovníka, ktorou sa domáhal zrušenia platobného výmeru z dôvodu procesných nedostatkov v konaní spočívajúcich najmä v nedostatočnom odôvodnení a odklonení sa od ustálených názorov Najvyššieho súdu SR publikovaných vo viacerých rozhodnutiach k otázke rozloženia daňového bremena pri reťazových transakciách.

V tejto súvislosti daňovník poukázal na existujúce rozsudky Najvyššieho súdu SR, a to 5Sžf/22/2009 a najmä 3Sžf/1/2010, v ktorom Najvyšší súd SR zaujal k otázke rozloženia daňového bremena názor, že v zásade nie je možné spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné procesy a obstarávacie procesy tovarov u iných subjektov pred dodaním tovaru, a to najmä z dôvodu, že zákon nedáva právne prostriedky daňovníkovi na sledovanie týchto procesov u svojich dodávateľov. S uvedeným argumentom sa však správca dane, ako aj krajský súd vo svojich rozhodnutiach nevyporiadali.

Najvyšší súd SR po preskúmaní skutkových okolností rozhodnutie správcu dane zrušil a dospel k záveru, že nebolo vydané v súlade so zákonom, a to z dôvodu, že správca dane rozhodujúcu časť svojich rozhodnutí podložil skutkovými zisteniami, ktoré sa bezprostredne nedotýkajú dodávky tovaru medzi daňovníkom a jeho dodávateľom, ale predchádzajúcich dodávok daňovníkovmu dodávateľovi.

Najvyšší súd SR v tejto súvislosti v odôvodnení rozhodnutia poukázal na viaceré skutočnosti a pochybenia, najmä zdôraznil, že je povinnosťou všetkých orgánov štátnej moci svojou činnosťou

naplniť legitímne očakávanú predstavu jednotlivca o právnom štáte, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je i právna istota. S princípom právnej istoty v rozhodovacej činnosti súdov korešponduje zásada rozhodovania súdov v obdobných veciach rovnakým spôsobom, a teda nepriamo konštatuje povinnosť prihliadať v rozhodnutiach na už existujúcu judikatúru.

Najvyšší súd SR taktiež v odôvodnení rozsudku opätovne konštatoval, že v daňovom konaní neplatí zásada koncentrácie, a teda odvolací daňový orgán sa musí vysporiadať so všetkými námietkami uvedenými daňovníkom v odôvodnení svojho rozhodnutia.

Žalobca má za to, že v tomto prípade správca dane obdobne postupoval v rozpore s judikatúrou Najvyššieho súdu SR a opätovne v rozpore s judikatúrou rozhodujúcu časť svojich rozhodnutí podložil skutkovými zisteniami, ktoré sa bezprostredne nedotýkajú dodávky prác medzi žalobcom a jeho dodávateľom, ale dodávky prác medzi dodávateľom a tretím subjektom.

Žalobca poukázal na judikatúru Európskeho súdneho dvora v predmetnej veci zašla dokonca až nad rámec judikatúry Najvyššieho súdu SR, a to najmä v Rozsudku Súdneho dvora (tretia komora) zo dňa 21.6.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, ktorých predmetom sú návrhy na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEU, podané rozhodnutiami Baranya Megyei Bíróság (Maďarsko) a Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (Maďarsko) z 9. februára a 9. marca 2011 a doručené Súdnemu dvoru 22. februára a 23. marca 2011, ktoré súvisia s konaniami: Mahagében Kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11) a Peter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (C.-142/11).

Maďarské daňové orgány odmietli maďarskému daňovému subjektu uplatniť právo na odpočet DPH z dôvodu, že dodávateľ tovarov nemal dostatočné priestory na skládku týchto tovarov pred ich predajom a rovnako ani nedisponoval technickým zariadením, ktoré by tento tovar dokázalo daňovému subjektu prepraviť, čím spochybnilo, či sa vôbec dodávka uskutočnila. Rovnako neboli k dispozícii daňovým orgánom ani preberacie protokoly o uskutočnení dodávky počas daňovej kontroly. Tie boli dodané daňovým úradom až následne. Odberateľovi bolo preto na základe týchto pochybností o uskutočnení dodávky odopreté právo na odpočet DPH predovšetkým pre jeho nedostatočnú obozretnosť pri výbere dodávateľa.

Z rozhodnutia ESD vyplýva, že pri práve na odpočet DPH sa nesmie a priori vychádzať z toho, že právo na odpočet DPH daňového subjektu je súčasťou podvodného konania tohto daňového subjektu, resp. jeho dodávateľov, či odberateľov. Členské štáty nemôžu odoprieť právo na odpočet DPH len preto, že sa daňový subjekt neubezpečil, že osoba ktorá mu vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar, na základe ktorej sa požaduje vykonanie nároku na odpočet dane, spĺňala podmienky zdaniteľnej osoby, že disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať a že si splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť daň z pridanej hodnoty, alebo z dôvodu, že daňový subjekt nemá okrem danej faktúry iné dokumenty, ktorých povaha by preukazovala, že uvedené podmienky boli splnené, napriek tomu, že vecné a formálne podmienky vzniku a výkonu práva na odpočet dane upravené právom Európskej únie boli splnené a že daňový subjekt nedisponoval informáciou, ktorá by ho oprávňovala predpokladať vznik nezákonnosti alebo daňového podvodu na strane uvedeného vydavateľa faktúry.

ESD ďalej konštatoval ale v súvislosti s iným prípadom, že dôkazné bremeno preukázania vedomého alebo nedbanlivostného konania daňového subjektu v súvislosti s daňovým podvodom leží na strane daňových orgánov, a teda daňový orgán musí preukázať, že daňový subjekt vedel, resp. vedieť mal a mohol, že dodávka tovarov alebo služieb nejako súvisí s daňovým podvodom. ESD síce hovorí, že členské štáty majú právo uložiť povinnosti, ktoré by lepšie zabezpečili zamedzovanie daňovým únikom, tie však podliehajú princípu proporcionality; nesmú podkopávať právo na odpočet DPH a tým aj nevyhnutnú daňovú neutralitu pri DPH.

Odoprieť právo na odpočet DPH daňovému subjektu sa tak môže len na základe zavinenia, pretože v opačnom prípade sa tým podľa ustálenej judikatúry ESD prekračuje proporcionality pri ochrane práv

verejných financií. Zavinenie musí preukázať daňový orgán. Bez zavinenia je možné odoprieť právo na odpočet DPH daňový orgán iba v takom prípade, ak nie sú splnené hmotnoprávne a formálnoprávne podmienky stanovené legislatívou EU na uplatnenie práva na odpočet DPH.

V tomto konkrétnom prípade má žalobca za to, že žalovaný žiadnym spôsobom nepreukázal akékoľvek zavinenie či vedomosť žalobcu a má preto za to, že rozhodnutie vydané daňovými orgánmi nemá oporu v práve.

Žalobca má za to, že s uvádzanými dôvodmi sa prvostupňový súd vysporiadal nedostatočne. Nemožno sa stotožniť s tvrdením, že nemohlo dôjsť k realizácii vzhľadom na nevykonateľnosť rozhodnutia, keďže realizácia je uskutočniteľná aj bez vykonateľnosti rozhodnutia, taktiež pokiaľ má súd dôvodné pochybnosti o tom, ako bol obsah súpisu vytvorený, bolo potrebné dostatočne rozviesť, ako tieto pochybnosti vznikli, či je napriek nim možné skutkového deja tak, ako bol tvrdý a pokiaľ nie, z akého dôvodu. Taktiež sa podľa názoru žalobcu neprihliadalo na ustálenú judikatúru tak Najvyššieho súdu SR, ako aj Súdneho dvora Európskej únie len z hľadiska materiálnej existencie, nakoľko nebolo podľa názoru žalobcu hodnoverne preukázané, žeby k plneniu nedošlo a takéto tvrdenie nemožno len prezumovať, ale aj dokázať.

K odvolaniu žalobcu sa písomne vyjadril žalovaný, ktorý navrhol rozsudok ako vecne správny potvrdiť.

Žalovaný správny orgán po oboznámení sa s odvolaním žalobcu súhlasí s výrokom rozsudku Krajského súdu v Žiline a je toho názoru, že v predmetnej veci bolo rozhodnuté v súlade s platnými právnymi predpismi a Krajský súd Žilina v predmetnej veci aplikoval a vykladal ustanovenia príslušných právnych predpisov (daňový poriadok, zákona o dani z pridanej hodnoty) správne a dospel k správne rozhodnutiu vo veci.

Keďže žalobca v odvolaní vzniesol tie isté námietky, ktoré boli predmetom žaloby žalovaný správny orgán sa k nim vyjadril už vo svojom, písomnom stanovisku k žalobe, preto žalovaný správny orgán navrhuje, aby Najvyšší súd Rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k 20S/5/2015-43 zo dňa 28.7.2015 potvrdil a žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo a dospel k záveru, že odvolaniu žalobkyne nemožno priznať úspech. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa ustanovenia § 250ja ods. 2 OSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk <.. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 25. januára 2018 (§ 156 ods. 1 a 3 OSP).

V správnom súdnictve preskúmajú sudy 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).

V prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti OSP (§ 247 ods. 1 OSP).

Úlohou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky bolo preskúmať na základe a v rozsahu včas podaného odvolania, či krajský súd vecne správne rozhodol, keď žalobu zamietol.

Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 1100308/1/487283/2014 zo dňa 04.11.2014 zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 9514401/5/3675833/2014/Glô zo dňa 30.07.2014, ktorým vyrubil žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty rozdiel dane v sume 11.020 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2012. Zároveň mu nepriznal nadmerný

odpočet za zdaňovacie obdobie jún 2012 v sume 588,11 € a vyrubil mu vlastnú daňovú povinnosť na dani z pridanej hodnoty v sume 10.431,89 €.

Predmetom preskúvacieho konania v danej veci bolo rozhodnutie a postup žalovaného správneho orgánu, ktorým žalovaný rozhodol s konečnou platnosťou o určení daňovej povinnosti na dani z pridanej hodnoty žalobcu ako daňového subjektu za príslušné zdaňovacie obdobie.

Odvolačný súd z obsahu administratívneho spisu zistil skutkový stav tak, ako bol podrobne opísaný v rozsudku krajského súdu a preto naň v celom rozsahu odkazuje a nebude zistenia opakovať.

Úlohou súdu pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku (§§ 247 a nasl. 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 účastníkom 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 predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia.

Pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúvanie napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 OSP).

V rámci súdneho preskúvacieho konania súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 OSP).

Pri rozhodnutí, ktoré správny orgán vydal na základe zákonom povolenej voľnej úvahy (správne uváženie), preskúmava súd iba, či také rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk ustanovených zákonom. Súd neposudzuje účelnosť a vhodnosť správneho rozhodnutia (§ 245 ods. 2 OSP).

Podľa § 246c ods. 1, veta prvá OSP 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 OSP 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.

Spor o zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného medzi účastníkmi konania v prieskumnom konaní súdu spočíva v tom či správca dane a žalovaný postupovali správne a v súlade so zákonom tak, aby bola správne určená daň, resp. vznikol žalobcovi nárok na odpočet DPH v požadovanej výške v uvedenom zdaňovacom období jún 2012.

V ustanovení § 3 daňového poriadku sú uvedené základné zásady správy daní tak, že 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. 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 tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane. 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. Správa daní je

neverejná okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje. Správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nespĺnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti. Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre vyrubenie alebo vybratie dane. Daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti. Právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d/ pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane. Správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.

Zo skutkových zistení nesporne vyplýva, že správca dane v danom prípade určil daň, v súlade s hmotnoprávnymi predpismi.

Najvyšší súd Slovenskej republiky po vyhodnotení odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu v zmysle ustanovenia § 219 ods. 2 OSP nezistil dôvod na to, aby sa odchytil od logických argumentov a relevantných právnych záverov vo veci samej, spolu so správnym poukazom na právnu úpravu vzťahujúcu sa k predmetu konania, uvedených v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Odvolací súd považuje právne posúdenie preskúmvanej veci krajským súdom za správne a súladné so zákonom a v celom rozsahu sa s ním stotožňuje.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v posudzovanej veci zistil, že odvolanie žalobcu neobsahuje žiadne nové právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

Na zdôraznenie argumentácie najvyšší súd uvádza, že odvolacie dôvody žalobcu, ktoré sú zhrnuté vyššie nepovažuje za relevantné a to z týchto dôvodov:

Pokiaľ ide o nedostatočné zistenie skutkového stavu žalovaným resp. správcom dane odvolací súd zdôrazňuje, že úlohou správcu dane nie je preukazovať existenciu daňovej transakcie, ale overovať, či ju daňový subjekt preukázal a deklaroval správne, aby mohla byť uznaná a žalobcovi (daňovníkovi) vzniklo právo na odpočet dane Podľa názoru odvolacieho súdu správca dane na základe vykonaného šetrenia nemohol dospieť k inému záveru, než ku ktorému dospel vo svojom rozhodnutí, teda, že celý daňový prípad sa neuskutočnil tak, ako ho deklaroval žalobca a preto správne rozhodol tak, že požadovaný nárok žalobcu podľa zákona o DPH neuznal.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti, Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací, napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a s § 219 ods. 1 OSP potvrdil, stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP).

O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 224 ods. 1 v spojení s § 250k ods. 1 OSP. Účastníkom ich náhradu nepriznal, nakoľko žalobca v konaní nebol úspešný a žalovanému v tomto konaní náhrada trov konania neprináleží.

Odvolací súd v odvolacom konaní postupoval podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, ktorý bol zrušený zákonom č. 160/2015 Z. z., Civilný sporový poriadok (§ 473), ktorý nadobudol účinnosť 01.07.2016.

Dňom 01.07.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z., Správny súdny poriadok, ktorý v § 491 ods. 1 ustanovil, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

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.

V súlade s vyššie uvedenými prechodnými ustanoveniami odvolací súd v predmetnej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

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 odvolanie nie je prípustné.