

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžf/51/2015
Identifikačné číslo spisu: 2014200335
Dátum vydania rozhodnutia: 25.05.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:2014200335.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Eleny Kováčovej v právnej veci žalobcu: G. U., nar. XX.XX.XXXX, O. X. XXXX/XX, Y., právne zastúpený: Advokátska kancelária Pacalaj, Palla a partneri, s.r.o., Nám. SNP 3, 917 01 Trnava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100307/1/129930/2014/4884 zo dňa 11.03.2014, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/33/2014-294 zo dňa 17.03.2015, jednohlasne, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/33/2014-294 zo dňa 17.03.2015 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1100307/1/129930/2014/4884 zo dňa 11.03.2014 a rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 9210401/5/949056/2013/Bal I zo dňa 12.03.2013 z r u š u j e a vec v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi trovy právneho zastúpenia v sume 708,07 eura, a iné trovy konania v sume 140 eur, na účet jeho právneho zástupcu vedený v I., a.s., č. ú.: XXXXXXXXXXXX/XXXX, do 3 dní od právoplatnosti rozsudku.

Odôvodnenie

I.

Krajský súd v Trnave (ďalej aj ako „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) napadnutým rozsudkom zamietol žalobu, ktorou žalobca žiadal súd o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100307/1/129930/2014/4884 zo dňa 11.03.2014. Napadnutým rozhodnutím žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer na daň z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) Daňového úradu Trnava č. 9210401/5/949056/2013/Bal I zo dňa 12.03.2013, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2010 v sume 200 069,49 eura.

V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že daňové konanie sa riadi zásadou prejednávacomu a nie vyšetrovacou, kedy správny orgán zvažuje, ktoré z dôkazov vykoná a ktoré nie je potrebné vykonať. Odkaz žalobcu na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“ alebo „NS SR“ alebo „odvolací súd“) zo dňa 15.03.2011 vydané v konaní pod sp. zn. 3Sžf/1/2011 ako argument pre zrušenie žalovaného rozhodnutia v tejto veci neobstojí, práve svedčí v neprospech žalobcu, pretože v predmetnom rozhodnutí NS SR konštatoval, že „ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpá vlastné dôkazné bremeno.“ V tejto súvislosti dal krajský súd do pozornosti žalobcu, že v jeho prípade on ako daňový subjekt disponuje iba faktúrami s opisom zdaniteľného plnenia, napriek aktívnej snahe správcu dane nebolo zistené, že skutočne došlo k reálnemu plneniu a dodaniu tovaru. Práve žalobca okrem faktúr, ktoré vyvolali vzhľadom na spôsob a formu ich vystavenia dôvodné pochybnosti u správcu dane, iné doklady, ktoré by existenciu reálne uskutočneného plnenia preukázali nepredložil, faktúry neobsahovali žiadne prílohy, akými sú napr. dodacie listy, ktorými by žalobca mohol preukázať skutočné dodanie tovaru od tvrdeného dodávateľa. Žalobca žiadne dodacie listy k faktúrami nemal, žiadnymi inými relevantnými dokladmi nedisponoval, teda v tejto súvislosti neunesol dôkazné bremeno, ktoré ho ako daňový subjekt zaťažuje.

K žalobnému dôvodu súvisiacemu s procesným pochybením pri výsluchu svedka G. F., konateľa spoločnosti Triskelion s.r.o. poukázal krajský súd na skutočnosť, že vypočúvaný svedok, ak by neovládal slovenský jazyk, v ktorom sa v zmysle slovenského právneho poriadku daňové konanie viedlo, mohol uplatniť svoje právo na tlmočníka. Zo zápisníc o výsluchu G. F. bez pochybností vyplýva, že daňový orgán aktívne zisťoval, v akom rozsahu svedok slovenský jazyk ovláda a podľa daňového poriadku ho o jeho právach a povinnostiach poučil. Svedok akceptoval tlmočenie svojim účtovníkom V. Y. Svedok mal teda k dispozícii niekoho, kto slovenský jazyk ovláda, všetky zápisnice o výsluchu bez výhrad podpísal, na otázky riadne odpovedal, preto námietka žalobcu, že správca dane pri výsluchu tohto svedka procesne pochybil je nepodložená.

Žalovaný i správca dane sa v dostatočnom rozsahu vypořádali i s argumentami žalobcu v spojení s osobami, ktoré mali na základe plnomocenstva udeleného výlučne G. F., konateľ v mene spoločnosti Triskelion s.r.o.. Výpoveď konateľa spoločnosti G. F., ktorý udelenie splnomocnení jednoznačne poprel je dostatočný dôkaz zakladajúci dôvodnosť pochybovať o tvrdeniach žalobcu, keď navyše žalobcom označené a správcou dane vypočuté osoby sa žiadnymi splnomocneniami nevedeli preukázať pretože ich stratili alebo nepovažovali za potrebné si ich ponechať. Uvedené zistenie považoval krajský súd za dostatočné a nebolo dôvodné ani vykonanie výsluchov ostatných konateľov spoločnosti Triskelion s.r.o., pretože ani žalobca ako ani nimi označené osoby G. P. i C. V. nikdy netvrdili, že by im plnomocnenstvo udelila iná osoba ako G. F..

Dôkazné bremeno zaťažovalo žalobcu i k okolnostiam preukázania spôsobu úhrady kúpnej ceny za dodaný tovar. Kúpnu cenu uhrádzal v hotovosti a nie na účet dodávateľa tovaru, čím sa dostal pri takomto spôsobe platenia do dôkaznej núdze a to bez ohľadu na to, že povinnosť uhrádzať kúpnu cenu prostredníctvom peňažného ústavu zákon v tom čase nevyžadoval. Takýmto spôsobom platenia by si ale žalobca bol zabezpečil hodnoverný dôkaz pre svoje tvrdenia. Výhodnotenie správania sa žalobcu ako daňového subjektu nepreukazuje, že vykonal a prijal všetky rozumné opatrenia, ktoré boli v jeho moci (C-409/04), najmä ak nedisponoval ani dodacími listami, ktoré sa ako základná náležitosť k účtovnému dokladu vyžadujú.

Žalobca dôvodnosť žaloby podporil i poukazom na rozhodnutia SD EÚ C-409/04 vo veci Teleos a C-324/11 k čomu konajúci súd uviedol, že ich na prejednávajúcu vec v prospech žalobcu nemožno aplikovať.

Na námietku žalobcu o nezabezpečení záznamu z kamier pred bankami súd neprihliadal, pretože ju žalobca neuviedol ako odvolaciu námietku v podanom odvolaní voči rozhodnutiu správcu dane (NS SR

sp. zn. 4SŽ/67-68/2001).

Podľa krajského súdu je jednoznačné, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, keď nevedel preukázať existenciu dodávok tovaru ako i pôvod faktúr, ktorými žalobca disponoval. U správca dane nevznikli pochybnosti o materiálnej existencii tovaru z dôvodu nedostatkov účtovnej evidencie spoločnosti Triskelion s.r.o., za ktorú žalobca nezodpovedá, ale z dôvodu neunesenia dôkazného bremena k preukázaniu materiálneho uskutočnenia dodávok tovaru od deklarovaného dodávateľa. Posudzovanie podvodného konania iného daňového subjektu, kedy by dôkazné bremeno nezaťažovalo žalobcu nie je predmetom tohto konania, žalobca však okrem faktúr nedisponuje žiadnymi inými dokladmi, ktorými by právo na odpočet dane z pridanej hodnoty preukázal. Konfrontácia v daňovom konaní vypočutých osôb nepotvrdila žalobcom uvádzané skutočnosti a okolnosti uzatvorenia obchodných vzťahov. Nebolo preukázané, či k dodaniu tovaru reálne došlo, teda ide o situáciu, kedy nie je existencia daňového plnenia preukázaná a riadnym spôsobom zdokumentovaná, čo má za následok neunesenie dôkazného bremena žalobcom.

Podľa záveru krajského súdu tak žalovaný, ako aj správca dane dostatočne zistili skutkový stav, zabezpečili potrebné podklady, tieto správne vyhodnotili a vyvodili z nich správny právny záver, pri ktorom neporušili práva žalobcu, konanie nebolo vedené v rozpore so zákonom o správe daní, z uvedeného dôvodu krajský súd dôvody žaloby vyhodnotil ako irelevantné a žalobu podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol.

O trovách konania bolo rozhodnuté podľa § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že v konaní neúspešnému žalobcovi súd náhradu trov konania nepriznal.

II.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie. Žalobca uviedol, že daňový subjekt sa vždy s dodávateľom dohodol na podmienkach predaja, t.j. na druhu tovaru, na kúpnej cene, množstve, kvalite, ako aj na mieste, kde bude tovar vyložený, pričom žalobca nikdy nezabezpečoval prepravu, ktorá bola vždy súčasťou ceny tovaru. Poznačenie si ŠPZ motorových vozidiel, ktoré vykonali prepravu tovaru do skladu, bolo zo strany žalobcu obozretnosťou, ktorú vynaložil pri všetkých realizovaných obchodoch. Spoločnosti ako Gamex Trading s.r.o. a Agrosid, s.r.o. platili za dodaný tovar, ktorý žalobca nadobudol od spoločnosti Triskelion s.r.o. vždy bezhotovostným bankovým prevodom. Ak by žalobca týmto spoločnostiam nedodal tovar, predmetné spoločnosti by mu za tovar nezaplatili. Zamestnanci správca dane (Ing. C. V. a Ing. Y. V.) sa v spoločnosti Agrosid a.s. osobne presvedčili o dodávke tovaru, pričom im bol z počítača poskytnutý zoznam tovaru, t.j. názov spoločnosti, deň dodania, druh komodity, dodané množstvo a zoznam ŠPZ nákladných vozidiel, ktoré vykonali prepravu tovaru do skladu.

Žalobca nemal žiadnu možnosť nahliadať do účtovnej agendy spoločnosti Triskelion s.r.o. a nemal žiadny dôvod pochybovať o tom, že faktúry, ktoré obdržal po dodaní tovaru, za ktorý riadne zaplatil sú alebo nie sú vystavené konkrétne pánom F.. Žiadny právny predpis nedával žalobcovi možnosť a v konečnom dôsledku ani žalobca nemal dôvod na to, aby zisťoval kto za spoločnosť Triskelion s.r.o. a prečo vystavuje faktúry ručne. Obdobne vyššie uvedené platí aj o pečiatke, ktorú p. F. označil za sfaľšovanú a zneužitú. Po celý čas obchodovania bola používaná tá istá pečiatka spoločnosti Triskelion s.r.o., žalobca teda nemal dôvod pochybovať o jej pravosti. Nejednalo sa len o jedno dodanie tovaru, ale opakujúce sa dodania tovaru a ak by bola pravda, že niekto zneužil pečiatku a sfaľšoval podpis opakovane, nie je zrejmé z akého dôvodu by opakovane dodával tovar žalobcovi.

V inkriminovanom čase mala spoločnosť Triskelion s.r.o. šesť konateľov, čo možno overiť výpisom z obchodného registra, pričom každý z konateľov bol oprávnený za spoločnosť samostatne konať, čo nevylučuje možnosť, že faktúry vystavovala iná osoba ako p. F.. Žiadny právny predpis nestanovuje, kto má vystavovať faktúry za spoločnosť, je preto záležitosťou každej obchodnej spoločnosti, kto vystavuje faktúry za spoločnosť (napr. konatelia, účtovník, obchodný zástupca atď.) Žalobca nikdy

netvrdil, že faktúry vystavoval p. F.. Správca dane sa uvedenými skutočnosťami vôbec nezaoberal, teda nedostatočne zistil skutkový stav.

Obdobne vyššie uvedené platí aj v prípade podpisov a pečiatok. Na Daňovom úrade v Komárne p. F. tvrdil, že nevie akú pečať používa, či suchú alebo mokrú, pričom následne na Daňovom úrade Dunajská Streda tvrdil, že používa jedinou pečať a to suchú, podlhovastú. Následne pracovníčka správcu dane z účtovníctva spoločnosti zistila, že doklady spoločnosti sú opatrené aj okrúhly pečaťou, ktorá sa podobá pečiatke, ktorá bola použitá na ručne vystavených faktúrach pre žalobcu.

Správca dane sa opieral ako o hlavný dôkaz o výpoveď p. F., ktorý poprel, že žalobcu vôbec pozná a že s ním obchodoval. Toto tvrdenie p. F. bolo vyvrátené svedeckou výpoveďou svedka G. P., ktorý o.i. potvrdil, že zoznámil p. F. so žalobcom. Správca dane neuviedol prečo predmetnú svedeckú výpoveď nechal do úvahy.

Vo svojej svedeckej výpovedi ďalej p. P. uviedol, že so spoločnosťou Triskelion s.r.o. zastúpenou p. F. obchodovala aj jeho spoločnosť Forro Plast, s.r.o., pričom aj táto spoločnosť disponovala rovnakými ručne vytavenými faktúrami s okrúhly pečaťou, s čím sa správca dane nevyporiadal.

Žalobcovi sa vlastnou vyhľadávacou činnosťou podarilo zaobstarať písomné splnomocnenie v maďarskom jazyku na p. D. zo dňa 21.05.2009, ktoré je opatrené opäť okrúhly pečaťou spoločnosti Triskelion s.r.o.. Správca dane k predmetným skutočnostiam uviedol, že ich neberie do úvahy vzhľadom na to, že splnomocnenia neboli predložené v písomnej podobe, pritom uvedené osoby neboli pred správcou dane v pozícii kontrolovaného subjektu, ale v pozícii svedka, pričom zámerom svedeckých výpovedí bolo poukávanie na skutočnosť, že aj v tejto časti výpovede p. F. nepravdu.

Platby v hotovosti boli požiadavkou dodávateľa - spoločnosti Triskelion s.r.o. - ak by dodávateľ súhlasil s bezhotovostnou platbou, nemusel by žalobca vyberať peniaze z Tatra Banky, a.s., ale mohol ich len preúčtovať. Odovzdávanie hotovosti prebiehalo vždy za účasti inej osoby. Keďže p. F. popieral, že prevzal finančnú hotovosť ako úhradu za dodaný tovar, na základe tohto tvrdenia žalobca navrhol vykonanie dokazovania zabezpečením kamerového záznamu z Tatra banka, a.s., pred ktorou sa najčastejšie odovzdávanie hotovosti za tovar uskutočňovalo - skutočnosť, že banka archivuje kamerové záznamy iba po dobu jedného roka nemôže byť na ťarchu žalobcu.

Keďže z predaja predmetného tovaru ďalším odberateľom žalobcu mal žalobca zisk, zo zisku žalobca následne zaplatil príslúchajúcu daň. Ak by sa predmetné obchody neuskutočnili, nebol by dôvod, aby žalobca uhradil DPH ani daň z príjmu.

Správca dane pochybil aj vo svojom postupe, keď najskôr vyžiadal od žalobcu zoznam ŠPZ motorových vozidiel, ktorými bola vykonaná preprava tovaru od spoločnosti Triskelion s.r.o., a následne nepreveril, resp. ani sa nepokúsil preveriť ŠPZ motorových vozidiel, ktoré žalobca žalovanému na základe výzvy oznámil.

Ďalej prvostupňový súd skonštatoval, že odkaz žalobcu na rozhodnutie NS SR zo dňa 15.03.2011 vydané v konaní pod sp. zn. 3SŽf/1/2011 ako argument pre zrušenie žalovaného rozhodnutia v tejto veci neobstojí, a podľa jeho názoru svedčí v neprospech žalobcu, pretože v predmetnom rozhodnutí NS SR konštatoval, že „ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia „faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpá vlastné dôkazné bremeno“. Ďalej krajský súd uviedol, že žalobca ako daňový subjekt disponuje iba faktúrami s opisom zdaniťelného plnenia, a že napriek aktívnej snahe správcu dane nebolo zistené, že skutočne došlo k reálnemu plneniu a dodaniu tovaru. K uvedenému žalobca poukázal na skutočnosť, že súčasťou spisu žalovaného by mali byť o.i. aj dodacie listy alebo vážne listky, z ktorých je zrejmé o aký druh tovaru išlo a v akom množstve, čo jednoznačne preukazuje materiálnu existenciu tovaru. Materiálna existencia tovaru bola preverená pracovníkmi správcu dane v jednotlivých skladoch (Dulov Dvor,

Gabčíkovo, Mliečany a Čiližská Radvaň), pričom dotknuté sklady potvrdili naskladnenie predmetného tovaru. Žalovaný počas daňového konania nikdy nespochybnil materiálnu existenciu tovaru a preto nie je zrejmé na základe čoho ju spochybňuje prvostupňový súd.

Materiálnu existenciu tovaru preukazujú o.i. aj vážne lístky, ktoré sú dokladom o vážení tovaru, pričom vážny lístok je vystavený po dodaní tovaru na sklad a je podkladom pre vytavenie faktúry za tovar. Správca dane počas daňovej kontroly zobral do úvahy vážne lístky a teda nespochybnil materiálnu existenciu tovaru. Za nesprávny postup správcu dane však považujeme skutočnosť, že nevzal do úvahy čestné prehlásenia skladníkov, týkajúce sa ich potvrdenia, že tovar pre žalobcu bol prijatý na sklady, pričom tovar bol do skladov doručený motorovými vozidlami s maďarskými ŠPZ. Ak mal správca dane pochybnosti o skutočnostiach uvedených v čestných prehláseniach, tieto mal možnosť odstrániť vypočutím uvedených osôb ako svedkov.

Skutočnosť, že správca dane mal za preukázanú materiálnu existenciu tovaru potvrdzuje aj fakt, že žalobcovi uznal nákup predmetného tovaru ako nákladovú položku. Skutočnosti uvádzané žalobcom (teda že pre žalobcu - odberateľa boli do skladov dopravované na motorových vozidlách s maďarskými ŠPZ poľnohospodárske plodiny) pritom aj formou čestných prehlásení potvrdili pracovníci jednotlivých skladov - U. V. (sklad Ďulov Dvor), G. O. (sklad Mliečany) a V. P. (sklad Gabčíkovo). Správca dane ich nevypočul ako svedkov napriek návrhu žalobcu na ich vypočutie.

Odôvodnenie prvostupňového súdu týkajúce sa procesného pochybenia pri výsluchu svedka G. F., konateľa spoločnosti Triskelion s.r.o., že ak svedok neovládal slovenský jazyk, mohol požiadať o tlmočníka, že daňový orgán aktívne zisťoval v akom rozsahu svedok ovláda slovenský jazyk, pričom ho poučil o jeho právach a napokon, že svedok akceptoval tlmočenie svojim účtovníkom V. Y. a každú zápisnicu o výsluchu dobrovoľne podpísal, neznamená, že námietka žalobcu je neopodstatnená. Máme za to, že tlmočenie osobou, ktorá je zainteresovaná na veci je minimálne v rozpore s dobrými mravmi a nemožno ho považovať za nezaujaté.

Nakoľko žalobca má záujem preukázať pravdivosť svojich tvrdení, rozhodol sa podať trestné oznámenie na neznámeho páchatela vo veci prečinu podvodu podľa § 221 ods. 4 písm. a/ Trestného zákona. Potvrdenie o podaní trestného oznámenia tvorí prílohu odvolania. K uvedenému kroku žaloba pristúpil z dôvodu, že p. F. ako jeden z konateľov spoločnosti Triskelion s.r.o. poprel obchodovanie so žalobcom.

Žalobca zároveň poukázal na ustálenú judikatúru NS SR k problematike rozloženia daňového bremena a aplikácii § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len ako „zákon č. 511/1992 Zb.“) vo viacerých prípadoch, a to napríklad sp. zn. 3Sžf/1/2011, sp. zn. 5Sžf/49/2010, sp. zn. 6Sžf/10/2012.

Keďže zamietnutie práva na odpočítanie dane je výnimkou z uplatnenia základnej zásady, ktorú predstavuje toto právo, je povinnosťou príslušných daňových orgánov predložiť dostatočné objektívne dôkazy, na základe ktorých by bolo možné dospieť k záveru, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca (viď. rozsudok SD EÚ Mahagében a Dávid).

Žalobca vždy obdržal faktúru, ktorá mala všetky predpísané náležitosti. Žalobca disponoval v každom obchodnom prípade faktúrou, ktorá mala všetky obligatórne náležitosti a spĺňala požiadavky v súlade s článkom 22 ods. 3 šiestej smernice, t.j. bol jasne stanovený druh tovaru, cena za mernú jednotku, cena bez dane, príslušná daň pri každej sadzbe, ako aj náležitosti týkajúce sa identifikačných údajov zmluvných strán.

Žalobca si z uvedených obchodov nielen nárokoval vrátenie DPH, ale aj odviedol vyššiu DPH - navýšenú o jeho obchodnú maržu. Uvedené skutočnosti preukazuje daňové priznanie daň z pridanej hodnoty za mesiac november 2010, ktoré dokazuje tvrdenie žalobcu nakoľko daň na výstupe v sume 305 862 eur je

sumou navýšenou o DPH na sume na vstupe, ktorá činí 294 847 eur. Taktiež žalobca podotkol, že predmetné obchody mali ekonomickú podstatu, čo preukazuje žalobcom zaplatená daň z príjmu fyzickej osoby. Ak správca dane neuznal opodstatnenosť oprávnenosti nároku na DPH a túto daň priraduje k nezrealizovanému obchodu, potom je na mieste otázka, prečo tak následne neurobil aj pri dani z príjmu a prečo žalobcom zaplatenú daň z príjmu nevrátil žalobcovi.

Na základe vyššie uvedeného mal žalobca za preukázané, že vo veci nebol zo strany žalovaného ani zo strany prvostupňového súdu dostatočne a spoľahlivo zistený skutkový stav, správca dane sa v priebehu odvolacieho konania dopustil procesných pochybení, nakoľko nevykonal všetky dôkazy navrhované žalobcom, resp. sa s nimi žiadnym spôsobom nevyporiadal.

Žalobca mal ďalej za to, že v konaní prvostupňového súdu došlo k porušeniu práva žalobcu na spravodlivý proces. Keďže právnej zástupkyňi bol predložený na nahliadnutie nekompletný spis. Následne žalobca žiadol o vyhotovenie kópií príloh vyjadrenia odporcu. Senát sa vyjadril že nie je možné vyhovieť žiadosti právneho zástupcu o vyhotovenie kópií príloh vyjadrenia odporcu, nakoľko ide o administratívne spisy a tieto nie sú súčasťou súdneho spisu.

Na základe uvedených skutočností žalobca žiadol, aby odvolací súd v prípade, že dospeje k záveru, že rozhodnutie žalovaného nie je v medziach žaloby v súlade so zákonom v zmysle § 250ja ods. 3 O.s.p. zmenil rozsudok krajského súdu a to tak, že zrušuje rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1100307/1/129930/2014/4884 dňa 11.03.2014 a dodatočný daňový výmer Daňového úradu Trnava č. 9210401/5/949056/2013/Bal I zo dňa 12.03.2013 a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie, alternatívne, aby odvolací súd zrušil rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Zároveň žalobca žiadol priznať náhradu trov konania.

Podaním zo dňa 12.03.2015 sa žalobca opätovne domáhal vyhotovenia kópií príloh vyjadrenia žalovaného zo dňa 25.06.2014 vo veci sp. zn. 20S/33/2014, označených v predmetnom vyjadrení nasledovne: 1/ spis FR SR: prílohy označené pod číslom 1/ až 20/ a 2/ Spis DÚ: prílohy označené pod číslom 1/ až 134/.

Podaním zo dňa 29.02.2016 žalobca poukázal na rozsudok Krajského súdu v Trnave sp. zn. 14S/79/2014 zo dňa 28.01.2016.

Podaním zo dňa 04.04.2016 žalobca doručil odvolaciemu súdu doplnujúce vyjadrenie k jeho odvolaniu zo dňa 06.05.2015. Podľa žalobcu žalovaný a správny orgán prvého stupňa sa neriadili zásadou materiálnej pravdy, teda že rozhodnutie správnych orgánov musí vychádzať zo spoľahlivo zisteného stavu veci. Správne orgány dbajú o to, aby pri rozhodovaní o skutkovo zhodných alebo podobných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely. Zodpovednosť za zistenie podkladov pre rozhodnutie nesie správny orgán. Žalobca namietal, že správny orgán nevykonal aspoň námatkovú kontrolu EČ nákladných motorových vozidiel, ktoré priamo žalobca označil a riadne a včas predložil správne orgánu ako dôkaz na preukázanie obchodov so spoločnosťou Triskelion s.r.o.. Zistenie vlastníka/držiťľa týchto vozidiel mohlo významne ovplyvniť rozhodovaciu činnosť správneho orgánu, vzhľadom na skutočnosť, že po zistení vlastníka/držiťľa vozidiel a po vypočutí vodičov týchto vozidiel mohol správny orgán verifikovať skutočnosť dovozu tovaru prepravcom poľnohospodárskych komodít pre žalobcu, nevylučujúc možné zistenia objednávateľa prepravy a odosielateľa, súčasne so získaním CMR prepravného listu k danej komodite, ktorá obsahuje podstatné informácie právne významné pre rozhodovanie správneho orgánu.

Správny orgán si nedôvodne osvojil tvrdenia pána L. F. prezentované v rámci daňovej kontroly žalobcu, ktorý spochybňoval akékoľvek obchody so žalobcom, pričom uvádzal, že podpisy za spoločnosť Triskelion s.r.o. sú sfaľšované spolu s pečiatkou tejto spoločnosti. Správny orgán si vyhodnotil vierohodnosť tvrdení p. F. preverením účtovných dokladov spoločnosti Triskelion s.r.o., kde sa nenachádzala akákoľvek zmienka o obchodovaní so žalobcom. Správny orgán však mal realizovať dokazovanie smerom k objektívnemu zisteniu skutkového stavu prostredníctvom vykonania znaleckého

dokazovania - prizvaním znalca do konania z odboru grafológie na vyhodnotenie pravosti údajných podpisov p. F. na príjmových pokladničných dokladoch a faktúrach spoločnosti Triskelion s.r.o. predložených žalobcovi, k čomu však správny orgán nepristúpil.

Správny orgán sa v konaní nijako nezmienil o výsledkoch, resp. vykonaní akejkoľvek daňovej kontroly v spoločnosti Triskelion s.r.o..

Správny orgán nevyočul ostatných konateľov spoločnosti Triskelion s.r.o., a to p. C. T. P., p. E. U. M., p. U. U.-O., p. I. L. E. alebo p. C. V.. Správny orgán sa uspokojil s výpoveďou p. L. F., pričom podľa názoru žalobcu mal a mohol vypočítať vo veci i ostatných konateľov spoločnosti Triskelion s.r.o., od ktorých sa mohol dozvedieť skutočnosti právne významné pre správne konanie vo veci žalobcu.

Žalovaný, resp. Daňový úrad Trnava si v dostatočnom predstihu a včas nevyžiadali od peňažného ústavu, Tatrabanky, a.s. žalobcom označený dôkaz - videozáznam z kamerového systému. Včasným zabezpečením tohto dôkazu by Daňový úrad Trnava mal za preukázané tvrdenia žalobcu o stretnutiach žalobcu a p. L. F., ktorý tieto stretnutia popieral a ktorého výpoveď by tak bola evidentne nepravdivá a spochybnená. Správny orgán požiadal Tatrabanku, a.s. o predloženie kamerového záznamu až po skončení správneho konania dňa 30.04.2014, t.j. viac než mesiac po vydaní rozhodnutia (viď administratívny spis).

Podľa žalobcu bolo napadnuté rozhodnutie žalovaného predčasne vydané dňa 11.03.2014. Žalovaný ešte nemal k dispozícii písomné vyjadrenie žalobcu podané žalobcom dňa 01.03.2014, ktoré bolo podané na Daňový úrad Trnava - pobočka Dunajská Streda dňa 03.03.2014, ktorý až 13.03.2014 zaslal toto vyjadrenie Daňovému úradu Trnava. Žalovaný vydal rozhodnutie bez poznania obsahu vyjadrení žalobcu, bez toho, aby sa oboznámil a vyporiadal so všetkými skutočnosťami, ktoré žalobca komplexne v predmetnom vyjadrení opísal, čo má podľa názoru žalobcu za následok odopretie práv žalobcu na riadne uplatňovanie a preukazovanie svojich tvrdení a dôkazov v správnom konaní. V napadnutom rozhodnutí žalovaného sa uvádzajú skutočnosti datované až po vydaní rozhodnutia (str. 12 predposledný odsek, vyjadrenia žalobcu zo dňa 13.03.2014, 19.03.2014 a 26.03.2014), keď žalovaný vydal rozhodnutie dňa 11.03.2014, ako môže v rozhodnutí odkazovať na skutočnosti, o ktorých v čase vydania rozhodnutia nemohol mať žiadnu vedomosť?

Žalovaný teda nevykonal dostatočné a komplexné dokazovanie, vydal predčasné rozhodnutie na základe neúplného zistenia skutkového stavu, pričom dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam, ako odvolací orgán nevykonal nápravu pochybení zo strany Daňového úradu Trnava, nezhojil vady prvostupňového konania, čím zaťažil odvolacie konanie rovnakými vadami.

III.

Žalovaný sa nevyjadril k podanému odvolaniu.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu je dôvodné. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania v zmysle § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p. s tým, že termín verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 25.05.2017 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p.).

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 a 2 O.s.p.)

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 O.s.p. (§ 247 ods. 1 O.s.p.).

Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku 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 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 predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu 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 O.s.p.).

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

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

Úlohou najvyššieho súdu bolo - na základe včas podaného odvolania žalobcu - preskúmať, či prvostupňový súd vecne správne rozhodol, keď žalobu zamietol.

Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne ako aj procesné), ktoré sú podľa § 12 zákona č. 400/2015 Z. z. o tvorbe právnych predpisov a o Zbierke zákonov Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov uverejnením vyhlásené v Zbierke zákonov.

Z obsahu súdneho a administratívneho spisu súd zistil, že v dňoch 12.08.2011 až 27.02.2013 vykonal správca dane u žalobcu ako daňového subjektu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2010. Predmetom tohto konania je zdaňovacie obdobie november 2010. Kontrolou správca dane zistil, že daňový subjekt odpočítal okrem iného daň z pridanej hodnoty vo výške 200 069,42 eura z tovaru, ktorým bola kukurica a repka, ktorá mu mala byť dodaná od spoločnosti Triskelion s.r.o., Družstevná 8, Komárno, o čom predložil správcovi dane faktúry.

Dňa 04.02.2013 bol správcom dane vypracovaný Protokol č. 9210401/5/462070/2013/Bal I, ku ktorému sa žalobca vyjadril a na základe ktorého vyjadrenia bol správcom dane vyhotovený dodatok č. 9210401/5/737755/2013/Bal I zo dňa 25.02.2013, v ktorom sa správca dane vyjadril k námietkam žalobcu - daňového subjektu s tým, že ani následne vo vyjadrení nepreukázal, že mu vznikol nárok na odpočet DPH podľa predložených faktúr. Daňová kontrola bola ukončená prerokovaním protokolu dňa 27.02.2013 a správca dane vydal dňa 12.03.2013 dodatočný platobný výmer č. 9210401/5/949056/2013/Bal I, ktorým vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2010 v sume 200 069,49 eura.

Voči prvostupňovému rozhodnutiu žalobca podal odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 1100307/1/129930/2014/4884 zo dňa 11.03.2014 tak, že napadnuté prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trnava potvrdil. Žalovaný sa stotožnil so záverom správcu dane, podľa ktorého žalobca nesplnil podmienky ustanovené v § 49 a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“).

Žalovaný v napadnutom rozhodnutí č. 1100307/1/129930/2014/4884 zo dňa 11.03.2014 skonštatoval, že žalobca ako daňový subjekt nepreukázal svoje tvrdenia o tom, že pri deklarovaných zdaniteľných obchodoch konal s osobami, ktoré boli oprávnené konať a uzatvárať obchody v mene spoločnosti Triskelion s.r.o. ako dodávateľa a obrana daňového subjektu, podľa ktorej nemá povinnosť požadovať údaje o osobách, s ktorými obchodoval a ktoré mu tovar predávali je v rozpore s jeho povinnosťami a neobstojí.

Žalobca sa žalobou doručenou Krajskému súdu v Trnave dňa 16.05.2014 domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100307/1/129930/2014/4884 zo dňa 11.03.2014, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer na daň z pridanej hodnoty vydaný Daňovým úradom Trnava č. 9210401/5/949056/2013/Bal I zo dňa 12.03.2013 a ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2010 v sume 200 069,49 eura.

Žalobca žalobu odôvodňoval tým, že zo strany žalovaného nebol dostatočne a spoľahlivo zistený skutkový stav, žalovaný nevykonal všetky dôkazy navrhované žalobcom, resp. neodôvodnil nevykonanie žalobcom navrhovaných dôkazov. Uvedené malo za následok znemožnenie unesenia dôkazného bremena žalobcom. Žalobca zároveň poukázal na rozhodnutie NS SR sp. zn. 3Sžf/1/2011. Žalovaný sa v rámci rozhodnutia nevyporiadal so závažnými rozpormi v jednotlivých výpovediach svedka pána G. F., na ktoré poukazoval vo svojich vyjadreniach žalobca, a ktoré môžu mať zásadný vplyv na vyhodnotenie dôveryhodnosti tohto svedka. Žalovaný vôbec nevyhodnotil vo vzájomnej súvislosti zhodné tvrdenia svedkov G. P., C. V. a L. T. D. o tom, že spoločnosť Triskelion s.r.o. mala v rozhodnom čase viaceré splnomocnené osoby, ktoré boli oprávnené za spoločnosť vyhľadávať obchodných partnerov a dojednávať obchodné podmienky.

Žalobca vlastnou vyhľadávacou činnosťou zistil, že spoločnosť Triskelion s.r.o. písomne splnomocnila v rozhodnom období aj pána L. T. D., pričom tento dôkaz mal žalovaný k dispozícii. Uvedené potvrdzuje, že G. F., konateľ spoločnosti Triskelion s.r.o. nehovoril pravdu ohľadom splnomocňovania tretích osôb na vyhľadávanie obchodných partnerov a dohadovanie obchodných podmienok za účelom realizácie obchodov s poľnohospodárskymi plodinami, pričom žalovaný uvedený písomný dôkaz pri hodnotení dôkazov nebral do úvahy.

Žalovaný taktiež nevykonal dôkaz navrhovaný žalobcom - výsluch pani U. F., ktorú v tomto ohľade možno považovať za kľúčového svedka, nakoľko mala vedomosť o obchodných aktivitách realizovaných medzi spoločnosťou Triskelion s.r.o. a žalobcom a taktiež bola osobne prítomná pri rokovaní žalobcu s konateľom spoločnosti Triskelion s.r.o.. Žalovaný sa žiadnym spôsobom nevyporiadal s návrhom žalobcu na vykonanie tohto dôkazu. V nadväznosti na uvedené žalobca poukázal na rozsudok NS SR 3Sžf/115/2009 v zmysle ktorého, ak správca dane odmietne vykonať niektorý z navrhovaných dôkazov alebo na niektorý dôkaz nemieni prihliadať, musí sa s týmto záverom vypoariadať.

Žalobca taktiež poukázal na procesné pochybenie žalovaného, nakoľko v rámci realizácie dokazovania výsluchom svedka G. F. bol obsah zápisnice prekladaný svedkovi G. F., X. Y., účtovníkom spoločnosti Triskelion s.r.o.. Takýto preklad, resp. tlmočenie nemožno považovať vzhľadom na vzťah X. Y. k spoločnosti Triskelion s.r.o. za nestranné a nezaujaté.

Rovnako sa žalovaný dostatočne nevyporiadal ani s rozporom vo výpovediach vzťahujúcich sa na vykonávanie obchodnej činnosti s poľnohospodárskymi plodinami spoločnosťou Triskelion s.r.o., pričom je preukázané, že v rozhodnom období v predmete podnikania oprávnenie na takúto činnosť mala a zároveň svedok C. V. potvrdil, že bol splnomocnený na sprostredkovanie obchodov práve tohto druhu. Skutočnosť, že tieto obchody neboli prostredníctvom jeho osoby zrealizované nepreukazuje, že takáto činnosť nebola zo strany spoločnosti Triskelion s.r.o. realizovaná.

V tejto súvislosti žalobca zdôraznil, že existujú aj ďalšie daňové subjekty, ktoré v rozhodnom období obchodovali so spoločnosťou Triskelion s.r.o. v oblasti poľnohospodárskych plodín, pričom z výpovede svedka G. P., konateľa spoločnosti Forro-Plast s.r.o., vyplýva, že rovnako ako žalobca obchodoval so spoločnosťou Triskelion s.r.o. v oblasti poľnohospodárskych plodín. K rozporu vo výpovediach žalobcu a svedka p. G. P. týkajúceho sa splnomocnenia na zastupovanie spoločnosti Triskelion s.r.o. žalobca uvádza, že tento rozpor vzhľadom na časové obdobie, ktoré uplynulo, je irelevantný. Žalobca poukázal na skutočnosť, že obaja zhodne tvrdia, že G. P. bol splnomocnený na zastupovanie spoločnosti Triskelion s.r.o., pričom toto splnomocnenie sa týkalo len možnosti sprostredkovania obchodov s poľnohospodárskymi plodinami, pričom bol oprávnený dohadovať iba obchodné podmienky, nebol teda oprávnený konať v mene spoločnosti. Konečné rozhodnutie o obchodoch, ako aj úhrady za tovar sa vykonávali priamo s konateľom spoločnosti Triskelion s.r.o., teda nebol dôvod, aby žalobca od G. P. vyžadoval písomné splnomocnenie.

Žalobca ďalej poukázal na irelevantnosť deklarovaného porušenia zákonného ustanovenia § 49 a § 51 zákona o DPH v súvislosti s ustanoveniami § 71 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH, nakoľko v rozhodnom období (t.j. v roku 2010) nebola zakotvená právna povinnosť daňového subjektu požadovať potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru.

Žalobca nikdy nedeklaroval, že tovar prepravoval, práve naopak, celková cena tovaru zahŕňala už aj prepravné náklady na ním vopred určené miesto dodania. Napriek uvedenému, žalobca v tejto súvislosti poskytol žalovanému podrobný prehľad poznávacích značiek vozidiel prepravcu, ktoré tovar dopravili do skladov žalobcu. V tejto súvislosti žalobca poukázal na nevyporiadanie sa žalovaného s vykonaním navrhovaného dôkazu. Práve vykonanie tohto dôkazu považuje žalobca za relevantné pre preukázanie uskutočnených dodávok tovaru zo strany spoločnosti Triskelion s.r.o.. Na základe zistenia, ktorej prepravnej spoločnosti patria vozidlá s uvedenými poznávacími značkami, bolo možné z evidencie prepravcu zistiť odkiaľ, t.j. z akého miesta a kam bol aký druh tovaru, v akom množstve a kedy prepravený, pričom prepravca by mal taktiež disponovať aj objednávkou prepravy od objednávateľa a ďalšími dokladmi preukazujúcimi skutočnosť vyžadované žalovaným.

Správca dane sám navrhol termíny ústnych pojednávaní podľa svojho časového harmonogramu, pričom žalobca zabezpečil účasť ďalších svedkov, ktorí mali potvrdiť skutočnosť dôležitú pre rozhodnutie vo veci. Ku všetkým navrhovaným výsluchom nedošlo z dôvodu, že žalovaný vydal a doručil konečné rozhodnutie vo veci ešte pred určeným termínom za účelom výsluchu viacerých svedkov. Išlo napr. o neuskutočnené výsluchy R. N., bývalej účtovníčky, ktorá bola prítomná vo viacerých prípadoch úhrad za tovar spoločnosti Triskelion s.r.o. a osobne vystavovala, resp. preberala účtovne doklady a C. N., ktorý vlastní prepravnú spoločnosť a nákladné motorové vozidlá s evidenčnými číslami, ktoré žalobca predložil žalovanému, ktorý svojou výpoveďou, ako aj evidenciou spoločnosti mohol preukázať tvrdenia žalobcu, že tovar na skladoch bol preberaný v mene a pre žalobcu.

Žalobca v súvislosti s pochybnosťami žalovaného založenými na hotovostných úhradách tovaru dodávaného spoločnosťou Triskelion s.r.o. uviedol, že hotovostné úhrady v rámci obchodného styku s

poľnohospodárskymi plodinami boli v rozhodnom čase bežnou obchodnou praxou.

V ďalšom žalobca poukázal na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie C-324/11 v zmysle ktorého, ak sú splnené formálne podmienky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (faktúry obsahujú všetky náležitosti stanovené v Šiestej smernici o dani z pridanej hodnoty), právo na odpočítanie dane môže byť zamietnuté len v prípade, ak existuje objektívny dôkaz, že daňový subjekt vedel alebo mal vedieť, že sa zúčastňuje na transakciách, ktoré sú súčasťou podvodu na dani z pridanej hodnoty. Na základe uvedeného žiadal rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1100307/1/129930/2014/4884 zo dňa 11.03.2014 a dodatočný daňový výmer Daňového úradu Trnava č. 9210401/5/949056/20B/Bal I zo dňa 12.03.2013 zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie.

Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Podľa § 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Podľa § 15 ods. 6 písm. c/, d/, a e/ zákona č. 511/1992 Zb. kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti: c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou, d) predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia, e) predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety.

Dokazovanie vedie správca dane, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (§ 29 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.).

Podľa § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

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.

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.

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.

Predmetom súdneho preskúmacieho konania je preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100307/1/129930/2014/4884 zo dňa 11.03.2014, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer na daň z pridanej hodnoty Daňového úradu Trnava č. 9210401/5/949056/2013/Bal I zo dňa 12.03.2013, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2010 v sume 200 069,49 eura z dôvodu, že žalobca nevedel preukázať pôvod deklarovanej dodávky tovaru, teda skutočné dodanie tovaru na faktúrach uvedeným dodávateľom spoločnosťou Triskelion s.r.o..

Predmetom súdneho preskúmacieho konania je teda preveriť zákonnosť žalobcom namietaného procesného postupu správcu dane v súvislosti s výkonom daňovej kontroly oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu na DPH, ako i posúdiť mieru prenosu dôkazného bremena na žalobcu vzhľadom na zistený skutkový stav pri preverovaní oprávnenosti uplatneného nároku na odpočítanie dane za kontrolované zdaňovacie obdobie november 2010.

Zasadou zákonnosti je viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán, keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určaniu dane správcou dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu. Z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti teda vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov, to znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov.

Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenie daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Podľa vyššie citovaného ustanovenia § 29 je správca dane povinný, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie. Daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní či hlásení, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť, či úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Kľúčovou právnou otázkou v tomto konaní bolo posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z ust. § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb..

Odvolací súd preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v rozsahu odvolacích dôvodov, ako aj

napadnuté rozhodnutie žalovaného v rozsahu žalobných námietok, vyhodnotil vykonané dôkazy, preskúmal procesné postupy a dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného ako i rozhodnutie správcu dane nie je v súlade s príslušnými právnymi predpismi. Zistený skutkový stav je nedostačujúci pre posúdenie veci, žalovaný riadne neodôvodnil, prečo nevykonal žalobcom navrhnuté dôkazy, zistené skutočnosti nevyhodnotil tak, aby nespochybnil závery o nedôvodnosti daňovým subjektom uplatneného nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty.

Podľa názoru odvolacieho súdu správny orgán nedostatočne zistil skutkový stav, tým že nevykonal navrhnuté dôkazy a následne žalovaný ako aj krajský súd sa nedostatočne vypořádali s námietkami žalobcu ohľadne nevykonania navrhnutých dôkazov. Žalovaný ani správca dane riadne neodôvodnili, prečo nevykonali žalobcom navrhnuté dôkazy, a to výsluchy žalobcom navrhnutých svedkov U. F., R. N., C. N., šoférov, pracovníkov jednotlivých skladov - U. V. (sklad Ďulov Dvor), G. O. (sklad Mliečany) a V. P. (sklad Gabčíkovo) a preverenia trás nákladných vozidiel, keď odôvodnenie žalovaného, že vo veci bolo dost' dôkazov na to, aby mohli rozhodnúť, je nepostačujúce. Odvolací súd sa stotožňuje s argumentáciou žalobcu, že žalovaný mohol vykonať výsluch prepravcov, ktorí by mohli objasniť, kto vykonal prepravu tovaru, pre koho, odkiaľ bol tovar dodaný, čím by sa mohla potvrdiť, resp. vyvrátiť výpoveď svedka - konateľa spoločnosti Triskelion s.r.o.. Správny orgán taktiež nevypočul ostatných konateľov spoločnosti Triskelion s.r.o., a to p. I. V., p. C. T. P. a p. C. V., ktorí boli konateľmi v rozhodnom čase a mohli podľa výpisu z obchodného registra samostatne konať za spoločnosť Triskelion s.r.o..

Podľa názoru odvolacieho súdu správny orgán mal za účelom preukázania vierohodnosti výpovede konateľa spoločnosti Triskelion s.r.o. pána G. F. vypočuť navrhnutých svedkov L. T. D., a to za účelom zistenia, či bol splnomocnený za spoločnosť Triskelion s.r.o. uzatvárať obchody, ak áno čo bolo predmetom obchodov, či takéto obchody uzavrela aj spoločnosť Triskelion s.r.o. spolu so žalobcom a či má k dispozícii plnú moc alebo iný dôkaz. Žalovaný taktiež nevykonal dôkaz navrhovaný žalobcom - výsluch pani U. F., ktorá mala mať vedomosť o obchodných aktivitách realizovaných medzi spoločnosťou Triskelion s.r.o. a žalobcom a taktiež mala byť osobne prítomná pri rokovaní žalobcu s konateľom spoločnosti Triskelion s.r.o.. Žalovaný sa zodpovedajúcim spôsobom nevysporiadal s návrhom žalobcu na vykonanie tohto dôkazu. Žalobca taktiež namieta neuskutočnené výsluchy R. N., bývalej účtovníčky, ktorá mala byť prítomná vo viacerých prípadoch úhrad za tovar spoločnosti Triskelion s.r.o. a osobne mala vystavovať, resp. preberať účtovné doklady a C. N., ktorý vlastní prepravnú spoločnosť a nákladné motorové vozidlá s evidenčnými číslami, ktoré žalobca predložil žalovanému. Uvedené za účelom zistenia, či tovar na skladoch bol preberaný v mene a pre žalobcu od spoločnosti Triskelion s.r.o., a či majú vedomosť prípadne aj dôkaz o tom, že spoločnosť Triskelion s.r.o. obchodovala so žalobcom. Žalobca dôvodne namieta, že správny orgán nevykonal kontrolu preverenia trás nákladných motorových vozidiel, ktoré priamo žalobca označil a predložil správne orgánu ako dôkaz na preukázanie obchodov žalobcu so spoločnosťou Triskelion, s.r.o.. Po zistení vlastníka/držiteľa vozidiel a po vypočutí vodičov týchto vozidiel mal možnosť správny orgán overiť skutočnosť dovozu tovaru prepravcom poľnohospodárskych komodít od spoločnosti Triskelion s.r.o. pre žalobcu, prípadne mal možnosť zistiť objednávateľa prepravy tovaru a odosielateľa.

Odvolací súd na základe vyššie uvedeného skonštatoval, že sú preukázané dôvody na zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného ako aj rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa založené na porušení procesných práv daňového subjektu v súvislosti zabezpečením podkladov pre rozhodnutie. Za danej situácie má odvolací súd za to, že v novom konaní bude umožnené žalobcovi reálne využiť jeho procesné práva účastníka správneho konania, žalovaný sa riadne vypořádava a náležite odôvodní prípadné zamietnutie návrhov žalobcu na doplnenie dokazovania.

Vzhľadom na to, že podľa ustálenej judikatúry najvyššieho súdu nie je úlohou súdov pri preskúmaní rozhodnutí správnych orgánov nahrádzať ich činnosť, najmä pokiaľ ide o riadne zistenie skutkového stavu, zrušil odvolací súd napadnuté rozhodnutie žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa a vrátil mu vec na ďalšie konanie a rozhodnutie s tým, že v ďalšom konaní bude správny orgán viazaný právnym názorom odvolacieho súdu, za účelom riadneho zistenia skutočného stavu doplní dokazovanie

v naznačenom smere, zväží proporcionalitu ochrany legitímneho cieľa a intenzity zásahu do žalobcových práv garantovaných právom a na základe toho vo veci opätovne rozhodne, pričom svoje rozhodnutie aj náležite odôvodní.

Z uvedených dôvodov sa najvyšší súd nestotožnil s rozhodnutím krajského súdu a uznal námietky žalobcu týkajúce sa doplnenia dokazovania za dôvodné, nakoľko dospel k záveru, že postup a napadnuté rozhodnutie žalovaného nie sú v súlade so zákonom, keďže zistenie skutkového stavu je nedostatočné na posúdenie veci, a preto sú tu dôvody na zrušenie rozhodnutia žalovaného podľa § 250j ods. 2 písm. c/ O.s.p..

Keďže neboli splnené podmienky na zrušenie ani potvrdenie napadnutého rozsudku krajského súdu, odvolací súd postupoval podľa § 250ja ods. 3 prvá veta O.s.p. tak, že rozhodnutie súdu prvého stupňa zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správneho orgánu zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie.

K námietke žalobcu ohľadne neúspešnej žiadosti o vyhotovenie kópií administratívneho spisu odvolací súd uvádza, že podľa § 44 ods. 1 O.s.p. účastníci a ich zástupcovia majú právo nazerat' do súdneho spisu a robiť si z neho výpisy, odpisy a fotokópie alebo požiadať súd o vyhotovenie fotokópií alebo kópie zvukového záznamu pojednávania za úhradu vecných nákladov. To neplatí, ak ide o zápisnicu o hlasovaní alebo listiny obsahujúce utajované skutočnosti, alebo chránené údaje podľa osobitných predpisov. Podľa § 195 ods. 3 a ods. 8 vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky zo dňa 11.11.2005 o Spravovacom a kancelárskom poriadku pre okresné sudy, krajské sudy, Špecializovaný trestný súd a vojenské sudy súdnym spisom sa na účely nazerania do súdneho spisu a vyhotovovania výpisov, odpisov a fotokópií z neho 68a) rozumie celý súdny spis vrátane pripojených súdnych spisov alebo pripojených spisov iných orgánov verejnej moci; ustanovenie odseku 3 tým nie je dotknuté. Predseda senátu, ktorý vybavuje súdny spis, urobí ešte pred nazretím do súdneho spisu potrebné opatrenia tak, aby bola zabezpečená ochrana utajovaných skutočností, údajov chránených podľa osobitných predpisov a oprávnených záujmov účastníkov konania. Vzhľadom na uvedené nebol dôvod na postup krajského súdu, ktorým neposkytol žalobcovi kópie administratívneho spisu správneho orgánu prvého a druhého stupňa.

O náhrade trov konania (prvostupňového aj odvolacieho) rozhodol odvolací súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 224 ods. 1 a 2 O.s.p., tak že procesne úspešnému žalobcovi priznal nárok na náhradu trov konania v sume 848,07 eura, pozostávajúcich z iných trov konania v sume 140 eur, a to zo zaplateného súdneho poplatku za žalobu v sume 70 eur a za odvolacie konanie v sume 70 eur a trov právneho zastúpenia v zmysle vyhlášky 655/2004 Z. z. v sume 708,07 eura pozostávajúcich z odmeny za 4 úkony právnej služby: 1. prevzatie a príprava zastúpenia 08.04.2014 á 134 eur + režijný paušál á 8,04 eura, 2. vyjadrenie zo dňa 14.03.2015 á 139,83 eur + režijný paušál á 8,39 eura, 3. odvolanie zo dňa 06.05.2015 á 139,83 eura + režijný paušál á 8,39 eura, 4. doplnujúce vyjadrenie zo dňa 04.04.2016 á 143 eur + režijný paušál á 8,58 eura + 20% DPH zo sumy 590,06 eura vo výške 118,012 eura, ktorú náhradu trov konania zaviazal žalovaného zaplatiť na účet právneho zástupcu žalobcu v súlade s ust. § 149 ods. 1 O.s.p. v spojení s ust. § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p..

Žalobca je síce oprávnený v priebehu konania meniť svojich právnych zástupcov, avšak náklady s tým súvisiace musí znášať zo svojich prostriedkov, nakoľko takto vynaložené trovy nie sú trovami účelne vynaloženými, a to preto, lebo na vzniku týchto trov sa žalovaný žiadnym spôsobom nepodieľal. Vzhľadom na uvedené súd nepriznal žalobcovi náhradu trov konania za jeden úkon právnej služby, a to prevzatie a príprava zastúpenia z roku 2016 á 143 eur + režijný paušál á 8,58 eur.

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 dňa 01.07.2016.

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 dňa 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.

Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol 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 01. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.