

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžf/7/2016
Identifikačné číslo spisu: 6014201543
Dátum vydania rozhodnutia: 18.09.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:6014201543.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členov senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Petry Příbelskej PhD., v právnej veci žalobcu: Martin Kancko, s miestom podnikania Lipová 279/29, 985 26 Málinec, IČO: 32 623 992, zastúpeného JUDr. Jozefom Brázdilom, advokátom so sídlom Trhová 992/1, 960 01 Zvolen, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 1100301/1/397680/2014/14003 z 8. septembra 2014 a č. 1100301/1/470282/2014/5098 z 23. októbra 2014, o odvolaní žalobcu a o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 24S/160/2014-54 z 2. októbra 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 24S/160/2014-54 z 2. októbra 2015 v časti výroku vo veci samej p o t v r d z u j e .

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 24S/160/2014-54 z 2. októbra 2015 v časti výroku o náhrade trov konania m e n í tak, že žalovaný je p o v i n ý zaplatiť žalobcovi náhradu trov právneho zastúpenia v sume 918,69 € a náhradu iných trov konania v sume 140,- €, na účet advokáta žalobcu JUDr. Jozefa Brázdila do 3 dní od právoplatnosti tohto rozsudku.

Žalovaný je p o v i n ý zaplatiť žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania v sume 214,39 €, na účet advokáta žalobcu JUDr. Jozefa Brázdila do 3 dní od právoplatnosti tohto rozsudku.

Odôvodnenie

Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 24S/160/2014-54 z 2. októbra 2015 podľa § 250j ods. 2 písm. b/, d/ a e/ zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej len „OSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/397680/2014/14003 z 8. septembra 2014 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601403/5/1705004/2014/StrM z 2. mája 2014, ako aj rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/470282/2014/5098 z 23. októbra 2014 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601403/5/1704799/2014/StrM z 2. mája 2014 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že úspešnému žalobcovi priznal náhradu trov právneho zastúpenia v sume 685,- € a náhradu iných trov

konania v sume 140,- €.

Žalovaný rozhodnutím č. 1100301/1/397680/2014/14003 z 8. septembra 2014 podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601403/5/1705004/2014/StrM z 2. mája 2014, ktorým žalobcovi ako daňovému subjektu podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 5 358,- € za zdaňovacie obdobie december 2012, pretože žalobca nesplnil zákonné podmienky pre odpočítane DPH podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), keď nepreukázal reálne uskutočnenie obchodov a vznik daňovej povinnosti tak, ako boli deklarované na faktúrach č. 19112012 z 27. novembra 2012 v sume 1 541,28 € za dodanie tovaru - piliny a odrezky a č. 09122012 zo 17. decembra 2012 v sume 600,- € za dodanie tovaru - odrezky, vystavených dodávateľom Slavomír Rehánek - REK, Sládkovičova 7, Lučenec, IČ DPH: SK1020574005 a na faktúre č. 179/12/2012 z 28. decembra 2012 v sume 30 006,72 € za dodanie tovaru - dubové pryzmy, vystavenej dodávateľom DREVO BB - EXPORT, s.r.o., Málinec 279, IČ DPH: SK2022166047.

Žalovaný rozhodnutím č. 1100301/1/470282/2014/5098 z 23. októbra 2014 podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601403/5/1704799/2014/StrM z 2. mája 2014, ktorým žalobcovi ako daňovému subjektu podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil rozdiel DPH v sume 3 780,20 € za zdaňovacie obdobie november 2012, pretože žalobca nesplnil zákonné podmienky pre odpočítane DPH podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH, keď nepreukázal reálne uskutočnenie obchodov a vznik daňovej povinnosti tak, ako boli deklarované na faktúrach č. 31102012 z 31. októbra 2012 v sume 780,- € za dodanie tovaru - piliny, č. 11112012 zo 14. novembra 2012 v sume 1 380,- € za dodanie tovaru - ihličnatá vlákna a č. 15112012 z 15. novembra 2012 v sume 876,- € za dodanie tovaru - piliny a odrezky, vystavených dodávateľom Slavomír Rehánek - REK, Sládkovičova 7, Lučenec, IČ DPH: SK1020574005 a na faktúre č. 02102012 z 2. októbra 2012 v sume 19 645,20 € za dodanie tovaru - ihličnatá guľatina, vystavenej dodávateľom REK s.r.o., Sládkovičova 7, Lučenec, IČ DPH: SK2023164143.

V odôvodnení napadnutého rozsudku krajský súd uviedol, že z administratívneho spisu má za preukázané, že správca dane nepostupoval v zmysle § 3 ods. 2 daňového poriadku v úzkej súčinnosti so žalobcom, keď ho ako kontrolovaný daňový subjekt počas výkonu daňovej kontroly neoboznámil so všetkými skutočnosťami, ktoré počas nej preveroval, neumožnil mu nahliadnuť do zápisníc z miestnych zisťovaní vykonaných u iných daňových subjektov v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u žalobcu a zároveň žalobcu neinformoval o výsledku zistení, získaných zo zápisníc o výsluchu svedkov vykonaných policajnými orgánmi. Správca dane týmto podľa krajského súdu porušil práva žalobcu podľa § 45 ods. 1 písm. c), d) a f) daňového poriadku.

Krajský súd poukázal tiež na to, že pokiaľ správca dane v priebehu daňových kontrol nadobudol pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených žalobcom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených (pochybnosti o reálnosti uskutočnenia žalobcom deklarováných dodávok tovaru od dodávateľov Slavomír Rehánek - REK, REK s.r.o. a DREVO BB - Export s.r.o.), bol povinný podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku tieto pochybnosti žalobcovi oznámiť a vyzvať ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Uvedeným spôsobom však správca dane v tomto prípade nepostupoval. Podľa krajského súdu výzvu podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku nemožno nahradiť výzvou podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku, ktorou bol žalobca vyzvaný na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokoloch o výsledku daňových kontrol, keďže predmetné daňové kontroly boli dňom doručenia týchto protokolov žalobcovi ukončené. Rovnako ani skutočnosť, že žalobca bol v oznámení a v zápisniciach o začatí daňových kontrol, ako aj v zápisniciach o ústnych pojednávaniach poučený o svojich právach a povinnostiach v zmysle § 45 ods. 1 a 2 daňového poriadku, nemôže podľa krajského súdu nahradiť povinnosť správcu dane postupovať podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku.

Z obsahu administratívnych spisov podľa krajského súdu vyplýva, že v daňovom konaní žalobca

správcovi dane predložil doklady (faktúry a dodacie listy), ktorými preukazoval splnenie zákonných podmienok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr za dodávku pilín a odrezkov od dodávateľa Slavomír Rehánek - REK. V konaní nebolo medzi účastníkmi sporné ani zapltenie týchto dodávok. Svedok E. A. potvrdil dodanie tovaru a vystavenie faktúr, uviedol, že piliny a odrezky sú vedľajším produktom, ktorý získal pri spracovaní dreva a že prepravu predmetného tovaru zabezpečil žalobca svojimi dopravnými prostriedkami. Samotný správca dane v úradnom zázname, ktorý je obsahom administratívnych spisov uviedol, že doklady predložené E. A. súhlasia s dokladmi predloženými žalobcom. Pokiaľ teda správca dane a žalovaný dospeli k záveru, že žalobca v tomto prípade nepreukázal splnenie podmienok na odpočítanie dane podľa zákona o DPH, takéto zistenie skutkového stavu je v rozpore s obsahom administratívnych spisov.

Krajský súd ďalej uviedol, že z odôvodnení preskúmaných rozhodnutí nie je zrejmé, ako boli daňovými orgánmi vyhodnotené doklady, ktoré žalobca predložil za účelom preukázania okolností prepravy tovaru, aké doklady dodávateľa žalobcu Slavomír Rehánek - REK, predložené k jeho daňovej kontrole, boli predmetom preverovania a aké skutočnosti v nich boli zistené. Okrem úradného záznamu z 23. januára 2013 sa v administratívnych spisoch nenachádzajú žiadne doklady týkajúce sa daňovej kontroly vykonávanej u dodávateľa žalobcu Slavomír Rehánek - REK. Rovnako z odôvodnenia napadnutých rozhodnutí vo vzťahu k dodávateľovi Slavomír Rehánek - REK nie je zrejmé, či tento v roku 2012 nakupoval drevnú hmotu aj od iných dodávateľov, než od správcom dane preverovaných dodávateľov KEVOLA s.r.o., DREVO DM s.r.o. a KALIPO s.r.o. Z odôvodnenia napadnutých rozhodnutí žalovaného i správcu dane navyše vyplýva, že vo vzťahu k uplatneniu odpočtu dane z faktúr od dodávateľov Slavomír Rehánek - REK, REK s.r.o. a DREVO BB - Export s.r.o. sú rozhodnutia založené na skutkových zisteniach, ktoré vyplývajú z dôkazov zadovážených správcom dane, s ktorými žalobca v priebehu daňových kontrol nebol oboznámený. Správca dane odkazuje v odôvodnení svojich rozhodnutí na nahliadnutie do spisov z daňových kontrol vykonaných u daňových subjektov Slavomír Rehánek - REK, REK s.r.o. a DREVO BB - Export s.r.o., pričom mal z predložených dokladov a evidencií zistiť, že tieto spoločnosti preverované drevné hmoty mali nadobudnúť od spoločnosti KEVOLA s.r.o. a DREVO DM s.r.o. a poukázal na výsledok miestnych zisťovaní prostredníctvom Daňového úradu Nitra, pobočka Levice, ako aj na Rámcovú kúpnu zmluvu a Zmluvu o sprostredkovaní, uzavretú medzi spoločnosťami KALIPO s.r.o. a KEVOLA s.r.o. Z administratívnych spisov však nevyplýva, že by vyššie uvedené dôkazy, ktoré boli správcom dane vyhodnocované, boli v čase vydania rozhodnutí správcu dane i žalovaného súčasťou správnych spisov. Súčasťou administratívnych spisov sú len úradné záznamy o tom, že nahliadnutie do listín predložených uvedenými spoločnosťami k daňovým kontrolám bolo vykonané.

Pokiaľ ide o informácie získané z dokumentov obsahujúcich výsluchy svedkov M. O., G. L., H. R. a G. W., krajský súd uviedol, že správca dane v prvostupňových rozhodnutiach poukázal na ich obsah, ako aj na vyhodnotenie týchto dôkazov daňovým úradom, vykonávajúcim daňovú kontrolu u spoločnosti KALIPO s.r.o., avšak napadnuté rozhodnutia neobsahujú vyhodnotenia týchto dôkazov (s ktorými navyše žalobca v rozpore s daňovým poriadkom nebol v priebehu daňových kontrol oboznámený a nemal možnosť sa k nim vyjadriť) samotným správcom dane, ktorý vykonával daňové kontroly u žalobcu.

Krajský súd v závere poukázal na rozsudky Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach C-354-03 (Optigen), C-355-03 (Folcrum Electronics), C-484-03 (Bond House) a na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011, sp.zn. 6Sžf/10/2012 a sp. zn. 8Sžf/9/2013, v zmysle ktorých daňový subjekt nemôže znášať dôkazné bremeno a preukazovať skutočnosti, ktoré svojou účasťou nezabezpečoval, t.j. daňový subjekt nezaťažuje dôkazné bremeno na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa resp. subdodávateľa.

Rozsudok krajského súdu napadol v zákonnej lehote odvolaním žalovaný, domáhajúc sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že žalobu zamietne. Žalovaný namietal, že krajský súd posúdil vec po právnej stránke nesprávne.

K skutočnosti, že správca dane nepostupoval v zmysle § 46 ods. 5 daňového poriadku žalovaný uviedol, že žalobca bol v priebehu daňovej kontroly povinný predkladať dôkazy v zmysle § 45 ods. 2 písm. e/ daňového poriadku. Táto povinnosť mu vyplývala aj z oznámení o výkone daňovej kontroly, v zmysle ktorých bol povinný predložiť všetky doklady a dôkazy, preukazujúce skutočnosti uvedené v daňovom priznaní za kontrolované zdaňovacie obdobia. Takisto pri ústnych pojednaniach o začatí daňovej kontroly bol žalobca správcom dane opakovane poučený o svojich právach a povinnostiach podľa § 45 ods. 1 písm. a/ až g/ a ods. 2 písm. a/ až h/ daňového poriadku. Žalovaný poukázal aj na oznámenia z 30. januára 2014, ktorými mal byť žalobca informovaný o zisteniach správcu dane a poučený o práve podať vyjadrenie podľa § 45 ods. 1 písm. f/ daňového poriadku. Podľa žalovaného mal žalobca ďalšiu možnosť predložiť dôkazy spolu s písomným vyjadrením k zisteniam uvedeným v protokoloch o výsledku daňových kontrol a tiež v rámci vyrubovacích a odvolacích konaní.

K vytýkanému postupu správcu dane, že neoboznámil žalobcu so zápisnicami o výsluchu svedkov vykonaných policajnými orgánmi žalovaný uviedol, že správca dane zápisnice o výsluchu svedkov M. O., G. L., H. R. a G. W. opísal v protokoloch o výsledku z daňových kontrol a žalobca mal možnosť v zmysle § 46 ods. 8 daňového poriadku vyjadriť sa ku všetkým zisteniam uvedeným v týchto protokoloch.

Z administratívneho spisu je podľa žalovaného zrejmé, že správca dane v protokole uviedol, že v rámci výkonu daňovej kontroly vykonal miestne zisťovania v Urbárskej lesnej spoločnosti pozemkové spoločenstvo Málinec a v spoločnosti Bučina DDD, spol. s r.o., o čom boli spísané zápisnice o miestnom zisťovaní, avšak informácie získané v rámci tohto miestneho zisťovania nemali vplyv na výsledok daňovej kontroly u žalobcu za zdaňovacie obdobia november a december 2012. Navyše žalobca do týchto zápisníc z miestneho zisťovania nežiadal nahliadnuť.

Žalovaný ďalej uviedol, že správca dane nazrel aj do spisovej dokumentácie z daňovej kontroly DPH za predmetné zdaňovacie obdobia u daňového subjektu DREVO DM, s.r.o., pričom zistil, že spoločnosť mala dubovú drevnú hmotu nadobudnúť od spoločnosti KEVOLA, s.r.o. Preverením obchodných vzťahov medzi týmito spoločnosťami bolo zistené, že spoločnosť KEVOLA, s.r.o. v čase výkonu daňovej kontroly zmenila konateľa a novým konateľom sa stal K. N., ktorý je podľa medzinárodného preverenia neexistujúcou osobou. Bývalý konateľ H. R. v postavení svedka na ústnom pojednaní zdanieľné obchody síce potvrdil, ale nepredložil žiadne relevantné dôkazy, ktoré by deklarované zdanieľné obchody preukázali. Ďalej správca dane zistil, že najväčším obchodným partnerom spoločnosti KEVOLA, s.r.o. bola spoločnosť KALIPO, s.r.o., ktorá však s miestne príslušným správcom dane nekomunikuje. Dodávateľ žalobcu DREVO BB - EXPORT, s.r.o. deklaroval nákup tovaru - dubové pryzmy v roku 2012 od dodávateľov KEVOLA, s.r.o. a REK s.r.o. Správca dane nahliadnutím do spisu daňového subjektu REK, s.r.o. zistil, že tento so správcom dane takisto nespupracuje. Z výsluchov svedkov, bývalých konateľov spoločnosti KALIPO, s.r.o. M. O. a G. L., bývalého konateľa spoločnosti KEVOLA, s. r. o. H. R. a účtovníčky pre spoločnosť KEVOLA, s.r.o. G. W. vyplýva, že obe spoločnosti nevykonávali riadnu ekonomickú činnosť. Uvedené zistenia správcu dane vedú podľa žalovaného k pochybnostiam o dodaní tovaru žalobcovi deklarovanými dodávateľmi, ktoré pochybnosti sa žalobcovi v daňovej kontrole, vo vyrubovacom konaní a ani v odvolacom konaní nepodarilo odstrániť. To, že si žalobca splnil formálnu povinnosť predložiť listinné dôkazy podľa žalovaného neznamena, že došlo k preukázaniu splnenia zákonných podmienok na uplatnenie odpočítania dane.

Žalovaný poukázal na to, že v daňovom konaní platí prejednávacia zásada, nie vyhľadávacia, a preto správca dane nie je povinný vyhľadávať dôkazy svedčiace v prospech žalobcu. Správca dane iba prejednáva dôkazy predložené žalobcom, čo vyplýva zo skutočnosti, že dôkazná povinnosť je na strane žalobcu. Podľa žalovaného z administratívneho spisu nevyplýva, že by správca dane zaťažoval žalobcu dôkazným bremenom na právne vzťahy, týkajúce sa dodávateľov žalobcu resp. ich subdodávateľov.

Žalobca v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalovaného uviedol, že napadnutý rozsudok krajského súdu považuje za vecne správny a zákonný a preto žiada, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý

rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil a priznal mu náhradu trov právneho zastúpenia v odvolacom konaní, ktoré vyčísлил na sumu 214,39 €.

Žalobca uviedol, že list z 30. januára 2014, na ktorý žalovaný vo svojom odvolaní poukazuje, neobsahuje skutočnosti o všetkých vykonaných miestnych zisťovaniach a ani výpovede svedkov vykonané policajnými orgánmi, ktoré správca uviedol až v protokole o výsledku daňovej kontroly a ktoré ani neboli súčasťou administratívneho spisu.

Právo a povinnosť predkladať v daňovej kontrole doklady, dôkazy a vyjadrenia správcovi dane podľa žalobcu nevyklučuje povinnosť správcu dane vyzvať daňový subjekt na odstránenie pochybností, doplnenie neúplných údajov, vysvetlenie nejasností alebo preukázanie pravdivosti údajov. Podľa výkladu žalovaného by potom bolo ustanovenie § 46 ods. 5 v daňovom poriadku nadbytočné.

Podľa žalobcu sa daňové orgány nezaoberali dôkazmi, ktoré žalobca v rámci daňovej kontroly predložil a svoje pochybnosti o dodávkach tovaru žalobcovi od deklarovaných dodávateľov založili na skutočnostiach, ktoré zistili u dodávateľov žalobcu a následne ich dodávateľov.

Proti výroku rozsudku krajského súdu o náhrade trov konania podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca, domáhajúc sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu vo výroku o náhrade trov konania zmenil tak, že žalobcovi prizná náhradu trov právneho zastúpenia v konaní pred súdom prvého stupňa v sume 918,69 €. Uviedol, že krajský súd na pojednávaní dňa 2. októbra 2015 uznesením spojil dve samostatné žaloby žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/397680/2014/14003 a rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/4700282/2014/5098 na spoločné konanie. Krajský súd podľa žalobcu nesprávne aplikoval § 13 ods. 3 vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z.z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb (ďalej len „vyhláška č. 655/2004 Z.z.“) aj na úkony právneho zástupcu žalobcu, ktoré boli vykonané pred spojením vecí, a to príprava a prevzatie zastúpenia a vypracovanie žaloby. Žalobca má za to, že za tieto úkony mu patrí náhrada v sadzbe podľa § 11 ods. 4 vyhlášky č. 655/2004 Z.z., a to za každú vec samostatne

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu nevyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach podaných odvolaní (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), odvolania prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk <. (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalovaného nie je možné priznať úspech a odvolanie žalobcu je dôvodné.

Podľa § 491 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“), 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 SSP odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

Predmetom súdneho prieskumu bolo rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/397680/2014/14003 z 8. septembra 2014, ktorým podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601403/5/1705004/2014/StrM z 2. mája 2014, ktorým žalobcovi ako daňovému subjektu podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil rozdiel DPH v sume 5 358,- € za zdaňovacie obdobie december 2012 a rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/470282/2014/5098 z 23. októbra 2014, ktorým podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil rozhodnutie správcu dane -

Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601403/5/1704799/2014/StrM z 2. mája 2014, ktorým žalobcovi ako daňovému subjektu podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil rozdiel DPH v sume 3.780,20 Eur za zdaňovacie obdobie november 2012.

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).

Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi odvolania žalovaného, po preskúmaní odvolaním napadnutého rozsudku krajského súdu a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu. Závery krajského súdu spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku, preto sa s ním odvolací súd stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne, a aby odvolací súd nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty v prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku krajského súdu dopĺňa nasledovné dôvody (§ 219 ods. 2 OSP).

Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy OSP je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s 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 hmotno-právnymi, ako aj procesno-právnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu 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 OSP).

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. 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 daňovej povinnosti daňového subjektu.

Daňový poriadok upravuje postupy (procesy), pomocou ktorých správcovia daní realizujú úlohy a ciele určené hmotnoprávnymi normami (najmä daňovými zákonmi). Upravuje teda pravidlá postupu daňových správcov pri príprave, výkone resp. uskutočňovaní aktov daňového konania. V tomto zmysle je zárukou zákonného postupu pri plnení úloh správcu dane, ako aj zárukou zákonnej ochrany práv a právom chránených záujmov daňových subjektov.

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

V danom prípade aj podľa názoru odvolacieho súdu sa správne orgány príslušnými ustanoveniami

daňového poriadku neriadili dôsledne, čím skutočne daňové konanie zaťažili vadou, ktorá mohla mať za následok nezákonnosť rozhodnutia správcu dane, ako aj rozhodnutiam žalovaného.

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

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

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

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

Podporiac svoj názor vyššie uvedeným rozhodnutím má odvolací súd za to, že dôkazné bremeno, ktoré znáša daňový subjekt je jasne limitované ustanovením § 24 ods. 1 až 3 daňového poriadku, ktoré však v záujme zachovania ústavne konformného výkladu tohto ustanovenia nie je možné vykladať extenzívne na ťarchu daňového subjektu a zaťažiť ho preukázaním skutočností, ktoré svojou účasťou nezabezpečoval. Z pripojeného administratívneho spisu mal aj odvolací súd za preukázané, že správne orgány pri svojom rozhodovaní vychádzali jednak z dôkazov predložených počas daňovej kontroly samotným žalobcom ako kontrolovaným daňovým subjektom a jednak z dôkazov, ktoré zabezpečil samotný správca dane, pričom správca dane kontrolovaný daňový subjekt počas výkonu daňovej kontroly neoboznámil so všetkými skutočnosťami, ktoré preveroval počas výkonu daňovej kontroly, žalobcovi neumožnil nahliadnuť do zápisníc z miestneho zisťovania vykonaného u iných daňových subjektov v súvislosti s daňovou kontrolou u žalobcu. V administratívnom spise sú úradné záznamy o nahliadaní správcu dane do spisov týkajúcich sa daňovej kontroly u daňových subjektov Slavomír Rehánek - REK a REK, s.r.o., pričom o týchto úkonoch nebol žalobca zo strany správcu dane upovedomený. Navyiac v

administratívnom spise sa nenachádzajú žiadne listiny, ktoré boli správcom dane u týchto subjektov preverované resp. oboznamované.

Čo sa týka svedeckých výpovedí získaných orgánmi polície, odvolací súd je toho názoru, tieto v daňovom konaní je možné použiť za predpokladu, že s týmito výpoveďami správca dane oboznámi kontrolovaný daňový subjekt a umožní mu k nim sa vyjadriť. O uvedených svedeckých výpovediach sa žalobca dozvedel až z protokolov o výsledku daňových kontrol, t.j. až po ich ukončení.

Pokiaľ mal správca dane pochybnosti o pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom, bolo jeho povinnosťou v priebehu daňového konania svoje pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu oznámiť a umožniť mu sa k týmto pochybnostiam vyjadriť, poskytnúť mu priestor na ich vysvetlenie, k čomu preukázateľne v danom prípade nedošlo.

Odvolací súd konštatuje, že oznámenia z 30. januára 2014, na ktoré žalovaný vo svojom odvolaní poukazuje, neobsahujú skutočnosti o všetkých vykonaných miestnych zisťovaniach a ani výpovede svedkov vykonané policajnými orgánmi, ktoré správca dane uviedol až v protokoloch o výsledku daňových kontrol. Navyše uvedené oznámenia boli žalobcovi doručené dňa 5. februára 2014, tieto obsahovali iba poučenie o možnosti daňového subjektu vyjadriť sa k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim podľa § 45 ods. 1 písm. f/ daňového poriadku, správca dane v nich žalobcovi neurčil lehotu na podanie vyjadrenia a protokoly o výsledku daňových kontrol vyhotovil už dňa 17. februára 2014.

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalovaného vznesené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci. Stotožniac sa s dôvodmi napadnutého rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 24S/160/2014-54 z 2. októbra 2015 odvolací súd tento vo výroku vo veci samej ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1 OSP potvrdil.

Odvolací súd naopak považoval za dôvodné odvolanie žalobcu proti výroku rozsudku krajského súdu o náhrade trov konania. Žalovaný vydal dve samostatné rozhodnutia, ktoré sa stali predmetom súdneho prieskumu samostatne. Preto v oboch veciach patrí žalobcovi za úkony právnej služby - príprava a prevzatie zastúpenia a písomné podanie žaloby na súd, ktoré boli urobené pred spojením vecí uznesením súdu z 2. októbra 2015, odmena v sadzbe podľa § 11 ods. 4 vyhlášky č. 655/2004 Z.z. za každý jeden úkon. Odvolací súd z uvedeného dôvodu rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 24S/160/2014-54 z 2. októbra 2015 v časti výroku o náhrade trov prvostupňového konania podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP v spojení s § 220 OSP zmenil tak, že žalovanému, súc viazaný návrhom žalobcu (§ 153 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 OSP), uložil povinnosť zaplatiť žalobcovi náhradu iných trov konania 140,- € z titulu zaplateného súdneho poplatku (2 x 70,- €) a náhradu trov právneho zastúpenia 918,69 €, a to za 2 x prevzatie a príprava zastúpenia (§ 13a ods. 1 písm. a/ vyhlášky č. 655/2004 Z.z.), 2 x písomné podanie žaloby na súd (§ 13a ods. 1 písm. c/ vyhlášky č. 655/2004 Z.z.) v sadzbe podľa § 11 ods. 4 vyhlášky č. 655/2004 Z.z., teda (4 x 134,- €) plus (4 x 8,04 € z titulu režijného paušálu podľa § 16 ods. 3 vyhlášky č. 655/2004 Z.z.) plus 1 x účasť na pojednávaní súdu [134,- € (sadzba podľa § 11 ods. 4 vyhlášky č. 655/2004 Z.z.) + 8,04 € z titulu režijného paušálu podľa § 16 ods. 3 vyhlášky č. 655/2004 Z.z. + 44,66 € z titulu zvýšenia podľa § 13 ods. 3 vyhlášky č. 655/2004 Z.z.), plus 20% DPH (§ 18 ods. 3 vyhlášky č. 655/2004 Z.z.) z odmeny a náhrad 754,86 €, čo je 150,97 €, plus cestovné 12,90 €.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 250k ods. 1 OSP a § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 vety prvej OSP a v odvolacom konaní úspešnému

žalobcovi priznal náhradu trov odvolacieho konania v sume 214,39 € za jeden úkon právnej služby - vyjadrenie žalobcu k odvolaniu žalovaného (§ 13a ods. 1 písm. c/ vyhlášky č. 655/2004 Z.z). Žalobcovi by v odvolacom konaní patrila náhrada trov právneho zastúpenia spolu v sume 233,80 €, a to za jeden úkon právnej služby z roku 2015 odmena 139,83 € (§ 11 ods. 4 vyhlášky č. 655/2004 Z.z.), plus režijný paušál 8,39 € (§ 16 ods. 3 vyhlášky č. 655/2004 Z.z.), plus zvýšenie podľa § 13 ods. 3 vyhlášky č. 655/2004 Z.z. v sume 46,61 €, plus 20% DPH (§ 18 ods. 3 vyhlášky č. 655/2004 Z.z.) z odmeny a náhrad 194,83 € v sume 38,97 €. Odvolací súd však, súc viazaný návrhom žalobcu (153 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 OSP), priznal žalobcovi náhradu trov právneho zastúpenia v odvolacom konaní v sume 214,39 €.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný opravný prostriedok.