

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	5Sžf/17/2015
Identifikačné číslo spisu:	7014200852
Dátum vydania rozhodnutia:	26.10.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Milan Morava
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:7014200852.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členov senátu JUDr. Petry Příbelskej, PhD. a JUDr. Nory Halmovej v právnej veci žalobcu YOPI Agency, s.r.o., Krivá 10, Košice, IČO: 45 589 411, zastúpeného JUDr. Eugenom Kostovčíkom, daňovým poradcom a advokátom, so sídlom Gelnická č. 33, Košice, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100303/1/231465/2014/4897 zo dňa 20. mája 2014, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 7S/82/2014-47 zo dňa 26. novembra 2014 takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 7S/82/2014-47 zo 26. novembra 2014 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1100303/1/231465/2014/4897 zo dňa 20. mája 2014, spolu s rozhodnutím Daňového úradu Košice č. 9801401/5/598542/2014 zo dňa 13. februára 2014 z r u š u j e podľa § 250j ods. 2 písm. c/ a d/ OSP a vec v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný j e p o v i n ý zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v sume 829,33 € z titulu súdneho poplatku na účet JUDr. Eugena Kostovčíka, advokáta so sídlom v Košiciach, do 30 od právoplatnosti tohto rozsudku dní.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach (ďalej len „krajský súd“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100303/1/231465/2014/4897 zo dňa 20.05.2014. Predmetným rozhodnutím žalovaný ako druhostupňový správny orgán potvrdil rozhodnutie - dodatočný platobný výmer Daňového úradu Považská Bystrica (ďalej len „správca dane v ktorom žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 2005 v sume 2 775,01 €.

Krajský súd, vyhodnotiac skutkový stav veci podľa obsahu žaloby žalobu a pripojených listín, administratívneho spisu predloženého žalovaným, s poukazom na právnu úpravu - § 29 ods. 8 a § 29 ods. 4 zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov (ďalej len „zákon o správe daní a poplatkov“), § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona, § 51 ods. 1, § 71 ods. 2 písm. f/, g/ a § 8 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) sa nestotožnil s tvrdením žalobcu, že daňové orgány vo

veci rozhodli v rozpore s ustálenou judikatúrou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, Ústavného súdu Slovenskej republiky a Súdneho dvora Európskych spoločenstiev. Do zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty boli zapracované právne akty Európskej únie. Citovaný zákon o DPH je v súlade s európskou legislatívou, a preto tvrdenia žalobcu, že daňové orgány nekonali v súlade s rozhodnutiami Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Európskeho súdneho dvora nie sú dôvodné. Tvrdenie žalobcu, že daňové orgány sa odchýlili od právneho názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyslovenom v rozsudku sp.zn. 5Sžf722/2009, čo možno považovať za prejav svojvôle, ako aj tvrdenie, že v danom prípade ide zo strany daňových orgánov o „nepochopenie dôkazného bremena daňového subjektu a účelu daňovej kontroly a daňového konania“ nie je dôvodné, pretože daňové orgány konali v súlade s Ústavou Slovenskej republiky, zákonom o DPH a zákonom č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov, ktorý je procesnou právnou normou upravujúcou správu daní a postup daňových orgánov v daňových veciach (§ 1). Postup daňových orgánov bol objektívny a zodpovedal zákonu a nálezom Ústavného súdu Slovenskej republiky, na ktoré žalobca poukázal v časti IV žaloby.

Krajský súd ako rozhodujúci argument uviedol, že platiteľ dane je zaťažený dôkazným bremenom preukázateľnosti uskutočnenia zdaniteľného obchodu a to nie len po formálnej ale aj po obsahovej stránke.

K námietke žalobcu ohľadne dôkazov predložených žalobcom počas daňovej kontroly aj ich následného ohodnotenia Krajský súd uviedol, že žalobca síce predkladal listinné dôkazy, ale nepreukázal, že tieto dôkazy odrádzajú reálne zdaniteľné obchody tak, ako v skutočnosti nastali. Žalobca nepreukázal, že tovar dodali spoločnosti uvedené na preverovaných faktúrach, a správca dane vlastným dokazovaním zistil že sa jedná o spoločnosti ktoré so správcom dane nekomunikujú. K vyhodnoteniu výpovede svedkov, uviedol že správny orgán vyhodnotil výpovede svedkov a dospel k záveru že vyjadrenia svedkov neobsahovali žiadne podstatné a relevantné skutočnosti, ktoré by ovplyvnili výsledok daňovej kontroly, nakoľko so spoločnosťou žalobcu nemali žiaden obchodný vzťah a išlo len o známych konateľ a spoločnosti čo potvrdzoval aj žalobca, keď v návrhu na výsluch týchto svedkov uviedol, že boli priamo alebo nepriamo pri obchodných prípadoch, ktoré sa udiali.

Krajský súd poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci 18/13 aks Pen EOOD zo dňa 13.02.2014 z, ktorého vyplýva, že plnenie poskytnuté žalobcovi v skutočnosti nebolo vykonané dodávateľmi uvedenými na faktúrach, pričom táto skutočnosť nepostačuje na vylúčenie práva na odpočet, na ktoré má žalobca nárok. V danom prípade však bol toho názoru, že konateľ jednej z dodávateľských spoločností Y. T. nielen poprel podpísanie faktúr, ale aj vystavenie faktúr, ako aj jeho konanie v mene spoločnosti. Ďalej uviedol, že podľa citovaného rozsudku Súdneho dvora EU sa má Smernica rady 2006/112 ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby si zdaniteľná osoba odpočítala daň z pridanej hodnoty, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom v prípade, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom. Platí však podmienka že táto skutočnosť súvisí s podvodným konaním a vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovými úradmi, zdaniteľná osoba vedela, alebo mala vedieť, že uvedené konanie bolo súčasťou tohto podvodu. Zároveň bola uložená povinnosť vnútroštátnemu súdu túto skutočnosť overiť. V danom prípade po vyhodnotení dôkazov, uvedené obchody mal pre žalobcu realizovať L. O., čo vyplýva z tvrdení žalobcu i samotného L. O., pričom z predložených dôkazov je preukázateľné, že žalobca mala vedieť, alebo vedel o tom, že sa svojou činnosťou podieľa na sporných plneniach.

Podľa názoru krajského súdu žalovaný, ako aj správny orgán prvého stupňa dostatočne zistili skutkový stav, zabezpečili potrebné podklady, ktoré správne vyhodnotili a vyvodili správny právny záver, s ktorými sa krajský súd stotožnil a v podrobnostiach naň poukazuje. Žalovaný rozhodol v súlade so zákonom, a preto súd žalobu ako nedôvodnú zamietol podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“).

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP a neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal.

Proti tomuto rozsudku krajského súdu podal odvolanie žalobca a žiadal, aby ho Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie.

Namietal, že súd, rovnako ako daňové orgány, dospel bez dostatočných podkladov k záveru, že jediný konateľ spoločnosti REVANGE SERVIS, s.r.o., J. T., nemal vedomosť ani o tom, že je konateľom spoločnosti, za túto spoločnosť nekonal, v jej mene neuzatváral žiadne obchody, preverované faktúry nevystavil, ani nepodpísal a podľa jeho tvrdenia sa v rozhodnom čase sa nachádzal mimo územia Slovenskej republiky, pričom spoločnosť YOPI Agency, s.r.o., ani nepozná. Žalobca namietal, že správca dane mechanicky, bez akéhokoľvek hodnotenia a úvahy akceptoval ako závažnú a pravdivú svedeckú výpoveď J. T., ktorého osoba je zjavne pochybná. Žalovaný sa s uvedenou námietkou vysporiadal len tým, že žalobca nemusel sledovať výrobné a obstarávacie procesy svojich dodávateľov, no vystavil sa riziku, že nebude schopný preukázať splnenie zákonom stanovených podmienok na odpočítanie dane. Na strane druhej správca dane nevykonával žiadne hodnotenie výpovedí svedkov P. O., L. X., O. Y. a Ing. I., neprihliadol na ne, len ich odmietol s tým, že neboli doložené žiadnymi ďalšími dôkazmi, resp. neobsahovali žiadne podstatné a relevantné skutočnosti. Z rozhodnutia vyplýva, že správca dane nevyhodnotil všetky dôkazy, teda aj dôkazy svedčiace v prospech žalobcu. K uvedenému sa súd nevyjadril.

Čo sa týka doplnenia konania v rámci odvolacieho správneho konania súd sa vysporiadal so súvislosťami týkajúcimi sa P. O., ktoré vyplývali priamo z výpisu obchodného registra a zo spisu. K uvedenému žalobca uvádza, že z rozhodnutia musí vyplývať, na čom sú dôvody nepriznania odpočítania dane založené, pričom dôvody žalovaného uvedené v bode 25 žaloby sa v prvostupňovom rozhodnutí nikde neuvádzajú. Žalovaný svoje rozhodnutie, na rozdiel od prvostupňového rozhodnutia odôvodnil aj tým, že svedkovia O. Y. a Ing. I. uviedli, že sa nezúčastňovali na obchodných aktivitách žalobcu, výpoveď L. X. je podľa prvostupňového súdu právne bezvýznamná, vzhľadom na to, že nevedela uviesť presný dátum stretnutí, nebola si istá či je to skutočne konateľ spoločnosti TINOS, s.r.o., neuviedla žiadne konkrétne informácie o druhu, množstve, kvalite, cene tovaru, atď. K uvedeným argumentom zabezpečeným žalovaným v odvolacom konaní sa žalobca nemohol vyjadriť.

Podľa žalobcu zásadnými skutočnosťami a dôkazmi pre rozhodnutie vo veci samej (výsluchy svedkov L. X., O. Y. a Ing. I.), správca dane zhodnotil dvoma vetami. „Výjadrenia svedkov neobsahovali žiadne podstatné a relevantné skutočnosti, ktoré by ovplyvnili výsledok kontroly, z výpovedí svedkov vyplýva, že so spoločnosťou YOPI Agency, s.r.o. nemali žiadny obchodný vzťah, išlo o známych konateľa spoločnosti YOPI Agency, s.r.o. J. X.“ Z uvedeného jednoznačne vyplýva, že išlo o absenciu povinných náležitostí prvostupňového rozhodnutia, čo je neodstrániteľnou chybou konania a spôsobuje jeho arbitrárnosť, ktorú v odvolacom konaní nie je možné odstraňovať.

K tvrdeniu že spoločnosť TINOS, s.r.o., nepredložila také dôkazy, ktoré by boli schopné jednoznačne potvrdiť dodanie tovaru, žalobca v odvolaní uviedol, že za daného stavu ide o abstrakciu dôkazného bremena daňových subjektov a jeho presúvanie do nesplniteľnej podoby, ktorá nevyhnutne vedie k tomu, že voľnosť pri hodnotení dôkazov sa nahrádza ľubovôľou konajúceho daňového orgánu.

Podľa súdu správca dane v odôvodnení svojho rozhodnutia detailne konkretizoval výpovede svedkov Ing. I., O. Y. a L. X. a ich výpovede vyhodnotil. Súd však uvádza len to isté, čo uviedol správca dane a čo bolo predmetom námietky žalobcu. Aj podľa súdu išlo o osoby, ktoré nemali žiadny obchodný vzťah, išlo len o známych žalobcu, čo postačovalo k záveru, že vyjadrenia svedkov neobsahovali žiadne podstatné a relevantné skutočnosti, ktoré by ovplyvnili výsledok daňovej kontroly. Skutočnosti, ku ktorým sa svedkovia vyjadrovali boli obsahom listinných dôkazov (faktúry, bankové výpisy, účtovníctvo, fotodokumentácia, atď.), a preto hodnovernosť a pravdivosť týchto výpovedí bolo možné overiť porovnaním týchto dôkazov.

Žalobca nesúhlasil tvrdením Krajského súdu, že nekonkretizoval, s ktorými odvolacími námietkami sa žalovaný nevysporiadal. Žalobca v bode 24 žaloby uvádza, že správca dane nevykonával žiadne hodnotenie

výpovedí svedkov P. O., L. X., O. Y. a Ing. I., pretože hodnotením dôkazov nie je, ak správca dane viac ako stručne uvedie, že vyjadrenia svedkov neobsahovali žiadne podstatné a relevantné skutočnosti, ktoré by ovplyvnili výsledok kontroly, z výpovedí svedkov vyplýva, že so žalobcom nemali žiadny obchodný vzťah, išlo o známych konateľov žalobcu J. X.. V uvedených osobách išlo o svedkov, ktorí potvrdili dodanie konkrétneho tovaru od spoločnosti TINOS, s.r.o., to znamená, že mali závažnú výpovednú hodnotu vo veci objasnenia spornej osoby dodávateľa.

Skutočnosť, že spoločnosti TINOS, s.r.o. a REVANGE SERVIS, s.r.o. so správcom dane nekomunikujú, nepodávajú daňové priznania nie je možné pripísať na ťarchu žalobcu. Žalobca v žalobe poukazoval na to, že z piatich zistení, ktoré daňové orgány považujú za rozhodujúce pre posúdenie oprávnenosti nároku na odpočítanie dane sa štyri zistenia vzťahovali k nedostatkom zisteným u iných subjektov, ku ktorým nemôže žalobca znášať dôkaznú núdzu. Z uvedeného vyplýva, že daňové orgány pripísali žalobcovi stav dôkaznej núdze k skutočnostiam, na ktoré žalobca nemal žiadny vplyv a neniesol k nim dôkaznú povinnosť. Ani k tejto námietke súd nezaujal relevantné stanovisko.

K záveru súdu, že bývalými konateľmi spoločnosti REVANGE SERVIS, s.r.o. bol J. X. (v čase od 02.06.2008 do 24.03.2010) a P. O. (v čase od 23.04.2010 do 25.08.2010) uviedol že zo spisu nevyplýva, že v čase, keď boli konateľmi tejto spoločnosti J. X. a P. O. táto spoločnosť nepodávala daňové priznania. J. X. a P. O. presne uviedli, ako a prečo došlo k prevodom obchodných podielov v spoločnostiach TINOS, s.r.o. a REVANGE SERVIS, s.r.o. Ak sa mení konateľ spoločnosti je samozrejmosťou, že predchádzajúci konateľ odovzdá doklady novému konateľovi.

Z obsahu rozhodnutia správnych orgánov nevyplýva, z akého dôvodu niektorým nedostatkom pripisujú vyššiu hodnotu závažnosti, ako tomu, že všetky osoby potvrdili nákup tovaru od dodávateľa TINOS, s.r.o., ktorý dodal J. U.. Správne orgány nevyhodnotili všetky dôkazy, teda aj dôkazy svedčiace v prospech žalobcu a výsledok takého hodnotenia dôkazov je rovnaký, akoby uvedení svedkovia popreli dodanie tovaru. V uvedenom sa jednalo o rozhodujúci argument žalobcu, ktorý si vyžadoval špecifickú odpoveď. Súd sa s týmto rozhodujúcim argumentom žalobcu vysporiadal tak, že zopakoval argumentáciu žalovaného.

Podľa súdu žalobca síce predkladal listinné dôkazy (faktúry s prílohami, kúpne zmluvy, pokladničné doklady, dodacie listy), ale nepreukázal, že tento tovar dodali spoločnosti uvedené na preverovaných faktúrach. Z administratívneho spisu je zrejmé, že žalobca od dodávateľov TINOS, s.r.o. a REVANGE SERVIS, s.r.o. nakúpil tovar, ktorý nebol určený všeobecne, ale išlo o tovar, ktorý bol presne špecifikovaný a položkovite popísaný na faktúrach. Žalobca takýto tovar od iných dodávateľov nenakupoval a nákup takého tovaru od iných dodávateľov ani správca dane nezistil. Podľa žalobcu, ak tovar bol riadne podľa faktúr zaúčtovaný, zaplatený a na faktúry nadväzuje skladová evidencia, potom ide o dôkazy vysokej hodnoty závažnosti. To znamená, že faktúry a iné dôkazy boli súčasťou uceleného logicky previazaného reťazca dôkazov, nebol dôvod pochybovať o ich správnosti a hodnovernosti. Ak by tieto dôkazy daňové orgány objektívne zhodnotili vo vzájomnej súvislosti, potom by mohli dospieť len k jedinému logickému záveru, že tento tovar dodala spoločnosť TINOS, s.r.o. a REVANGE SERVIS, s.r.o. Súd sa s uvedenou ťažiskovou námietkou žalobcu nevysporiadal vôbec, len zopakoval argumentáciu žalovaného. Žalobca poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf/1/2011 z 15.03.2011, v ktorom súd dospel k záveru, že „ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane.“ Oproti uvedenému súdnemu prípadu žalobca navyše predložil správcovi dane fotodokumentáciu nakúpeného tovaru. Súd tvrdí (str. 14), že v prípade spoločnosti TINOS, s.r.o., bolo rozhodujúce to, že k týmto faktúram ani žalobca, ani uvádza, že uvedené obchody mal pre žalobcu realizovať P. O., čo vyplýva z tvrdení žalobcu i samotného P. O., pričom z predložených dôkazov je preukázateľné, že žalobca vedel alebo mal vedieť o tom, že sa svojou činnosťou podieľa na sporných plneniach. Súd sa stotožnil so skutkovými zisteniami a právnym záverom správcu dane, aj žalovaného, ktorý zistil a skonštatoval pri preverovaní jednotlivých obchodných transakcií žalobcu na základe ním

predložených dokladov, že doklady boli vystavené bez uskutočnenia zdaniteľného plnenia ako základnej podmienky pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane, a to sa nepodarilo bez pochybností preukázať a objasniť ani následným výsluchom svedkov.

Z obsahu rozhodnutia krajského súdu vyplýva, že súd sa obmedzil len na stotožnenie sa s dôvodmi uvedenými v rozhodnutí žalovaného a na ich reprodukciu, neuviedol žiadne konkrétne skutočnosti, ktoré by vyvrátili relevantné tvrdenia žalobcu. Požiadavky uvedené v čl. 46 ods. 1 Ústavy SR, čl. 6 ods. 1 Dohovoru a v ustanovení § 157 ods. 2 OSP nemôžu byť naplnené tým, že súd jednostranne obhajuje závery správnych orgánov bez toho, aby výsledok konfrontácie záverov žalovaného a záverov sťažovateľa predstavil zákonným spôsobom.

Žalobca v žalobe poukazoval na to, že základným kritériom pre hodnotenie dôkazov k otázke, ktorú je potrebné objasniť, je kritérium závažnosti dôkazu, teda výpovedná hodnota dôkazu vo vzťahu k tejto otázke. Keďže v danom prípade bolo potrebné objasniť, či tovar dodali spoločnosti TINOS, s.r.o. a REVANGE SERVIS, s.r.o., potom kritérium závažnosti dôkazu daňové orgány mali posudzovať podľa toho, či dokazuje, že tovar dodali uvedené spoločnosti alebo či dokazuje opak. Žalobca k tomu predložil faktúry, bankové výpisy, účtovníctvo, predložil fotodokumentáciu nakúpeného tovaru, dodanie tovaru potvrdili svedkovia P. O., L. X., O. Y. a Ing. I.. Deklarované zdaniteľné obchody s dodávateľom TINOS, s.r.o. s vákuovo balenými striebornými odliatkami a striebornými mincami nezodpovedali bežným obchodným podmienkam. Žalobca obdobný tovar od iných dodávateľov nenakupoval. V uvedených dôkazoch išlo o dôkazy s vysokou hodnotou závažnosti vo veci samej námietkami sa žalovaný nevysporiadal.

Žalobca namietal, že správca dane mechanicky, bez akéhokoľvek hodnotenia a úvahy akceptoval ako závažnú a pravdivú svedeckú výpoveď J. T., ktorého osoba je zjavne pochybná. Žalovaný uvádza, že výpoveď P. O. ohľadom podrobnosti o obchodovaní so žalobcom sa nezhoduje s vyjadrením žalobcu. Žalobca namieta, že svedok si po určitom čase bude pamätať len zásadné skutočnosti, no k podrobnostiam sa už nebude vedieť presne vyjadriť. Daňové orgány podrobnostiam pripisujú vyššiu hodnotu závažnosti, ako zisteniu, že k ostatným podstatným a rozhodujúcim skutočnostiam sa žalobca a svedok P. O. vyjadrovali zhodne. Žalobca namietal, že svedok nenesie dôkazné bremeno k svojej výpovedi. Z uvedeného dôvodu nie je možné svedeckú výpoveď odmietnuť z toho dôvodu, že svedok k výpovedi nepredložil ďalšie dôkazy alebo vyhodnotiť ju ako nepravdivú. Žalovaný sa s uvedenou námietkou žalobcu nezaoberal.

Žalobca namietal, že z piatich zistení, ktoré boli podľa žalovaného rozhodujúce pre posúdenie oprávnenosti nároku na odpočítanie dane sa štyri body vzťahujú k nedostatkom zisteným u iných subjektov, ku ktorým nemôže žalobca znášať dôkaznú núdzu. Žalovaný uvádza, že správca dane z týchto zistení nevyvodil stav dôkaznej núdze žalobcu, no na strane druhej uvádza, že ide o zistenia, ktoré boli rozhodujúce pre posúdenie oprávnenosti nároku na odpočítanie dane.

Vo svojom písomnom vyjadrení k podanému odvolaniu žalovaný navrhol, aby najvyšší súd odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

Žalovaný v ňom poukázal na skutočnosť, že žalobca v odvolaní uvádza v podstate tie isté námietky, ktoré boli predmetom súdneho konania na krajskom súde a navrhuje, aby najvyšší súd podanému odvolaniu v plnom rozsahu vyhovel. Poukázal na to, že všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, bola len na tie ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia.

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 podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), odvolanie 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 odvolanie navrhovateľa je dôvodné.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, 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 (§ 247 ods. 1 OSP).

Podstatou správneho súdnictva je ochrana práv občanov a právnických osôb, u ktorých sa rozhodovalo v správnom konaní; ide o právny inštitút, ktorý umožňuje, aby sa každá osoba, ktorá sa cíti byť rozhodnutím, či postupom orgánu verejnej správy poškodená, dovolala súdu ako nezávislého orgánu a vyvolala tak konanie, v ktorom správny orgán už nebude mať autoritatívne postavenie, ale bude účastníkom konania s rovnakými právami ako ten o koho práva v konaní ide.

Z obsahu spisu vyplýva, že správca dane po vykonanej kontrole vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 4. štvrt'rok 2010 v sume 82 640,43 €. Kontrolou daňových dokladov za prijaté zdaniteľné obchody v ich nadväznosti na podané daňové priznanie ako aj účtovnú evidenciu a záznamy DPH, ktoré žalobca viedol v zmysle § 17 zákona č. 222/2004 Z.z. zistil správca dane po vykonanom dokazovaní porušenie ustanovenia § 49 ods. 2 písm. a/ citovaného zákona, v zmysle ktorého si platiteľ môže odpočítať daň, ktorá bola voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré majú byť platiteľovi dodané. Na základe zistených skutočností dospel k záveru, že v danom prípade bolo preukázané umelé vytvorenie obchodných vzťahov, ktorých jediným účelom bolo získanie daňovej výhody. Z dôvodu akceptovania odpočítania dane je platiteľ zaťažený dôkazným bremenom preukázateľnosti uskutočnenia zdaniteľného obchodu a to nielen po obsahovej stránke (vystavenými dokladmi), ale aj po formálnej. Správca dane dospel k záveru, že len formálne doloženie uskutočnenia obchodného prípadu faktúrou a objednávkou je bez preukázania skutočného dodania tovaru pre daňové účely nepostačujúce. Žalobca nesplnil podmienky na odpočet DPH podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z., pretože nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného obchodu.

Podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH v znení neskorších predpisov právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Platiteľ môže odpočítať od dane, na ktorú je povinný vyplatiť daň, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania, ako platiteľ, s výnimkou podľa ods. 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 zák. č. 222/2004 Z.z. o DPH v znení neskorších predpisov právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť ak

- a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ na faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71
- b) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b/ je daň uvedená v záznamoch podľa § 70
- c) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c/ na faktúru od dodávateľa z iného členského štátu a v prípade premiestnenia tovaru platiteľa z iného členského štátu do tuzemska doklad o premiestnení tovaru
- d) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d/ má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

Najvyšší súd po oboznámení sa so spisovým materiálom ako aj obsahom administratívneho spisu dospel k záveru, že rozhodnutie správneho orgánu nie je v súlade so zákonom a súd prvého stupňa zamietol žalobu bez náležitého vysporiadania sa s námietkami žalobcu.

Správca dane k namietaným rozporom ako rozhodujúci argument uviedol, že platiteľ dane je zaťažený dôkazným bremenom preukázateľnosti uskutočnenia zdaniteľného obchodu a to nie len po formálnej, ale aj po obsahovej stránke. Vo svojom rozhodnutí nedal odpoveď na argumenty žalobcu, nevyhodnotil dôkazy ich vzájomnej súvislosti, neporovnal tvrdenia účastníka daňového konania so skutočnými zisteniami daňovej kontroly.

Z rozhodnutí správnych orgánov takisto nevyplýva ako sa vyporiadali s nesporným zistením, že tovar

bol žalobcovi dodaný.

Najvyšší súd zistil, že v konaní sa vyskytla zásadná právna otázka posúdenia a rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt ako platiteľa DPH a správcu dane v prípade, ak prijaté zdaniteľné plnenie materiálne existuje ale sú pochybnosti o osobe dodávateľa (taktiež platiteľa), keď práve dodávateľ v rámci miestneho zisťovania nevie preukázať, že dodaný tovar vyrobil resp. ako ho obstaral a následne reálne dodal platiteľovi.

Najvyšší súd poukazuje na to, že ide o skutočnosti, ktoré sa v zásade týkajú iného daňového subjektu ako žalobcu, a za ktoré zodpovedá iný daňový subjekt. 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. V danom prípade nebola spochybnená materiálna existencia tovaru. Žalobca disponuje odovzdávacím a preberacím protokolom.

Správca dane a žalovaný v danom prípade nesprávne posúdili rozloženie dôkazného bremena, keď ho v celom rozsahu určili žalobcovi ako daňovému subjektu v zmysle § 29 ods. 8 zákona SNR č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov.

V zmysle § 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 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 ohliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

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

Všeobecné dôkazné bremeno daňového subjektu vyplývajúce z § 29 ods. 8 zákona o správe daní je v danom prípade modifikované právom Európske únie.

Európsky súdny dvor vo svojich rozhodnutiach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd C-353/03) a Bond House Systems Ltd (C-484/03) konštatoval, že uplatnenie nároku na odpočet dane na vstupe u osôb povinných k dani, ktorých plnenia boli v rámci reťazca poskytnuté s úmyslom dopustiť sa podvodu, alebo pokiaľ ich plnenia nasledovali v dodávateľskom reťazci, kedy tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli, alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odopretý.

V rozhodnutí vo veci Kittel (C-439/04) bola táto zásada spresnená tak, že vo vzťahu k nedbanlivosti a úmyslu je Európsky súdny dvor tohto názoru, že osobe povinnej k dani, ktorá vedela alebo musela vedieť, že prijatím určitého plnenia sa bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom v oblasti dane z pridanej hodnoty, môže byť uplatnenie nároku na odpočet dane odopreté.

Dôkazné bremeno, že u iného daňového subjektu, došlo k podvodnému konaniu je na správcovi dane resp. orgánoch činných v trestnom konaní. Žalobcovi ako daňovému subjektu zákon nedáva právne prostriedky na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov. Skutočnosť, či žalobca ako daňový subjekt vedel, alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom je dôkazným bremenom správcu dane. Okruh kritérií z ktorých sa zisťuje úmysel a vedomosť daňového subjektu stanovuje a dokazuje správca dane, pričom musia byť v rozumnej miere, ktorú možno predpokladať v obvyklom obchodnom styku daňových subjektov. Dôkazné bremeno je spojené so zodpovednosťou za vznik dôkaznej núdze ohľadne preukázania tvrdených skutočností.

Ďalej je treba uviesť, že v daňovom konaní nie je prípustná koncentrácia a odvolací orgán sa musí vysporiadať so všetkými námietkami uvedenými v odvolaní, čo však druhostupňový správny orgán (žalovaný) neurobil a v podstate odôvodnenie svojho rozhodnutia oprel o právne závery prvostupňového správneho orgánu.

Žalobca poukázal na to, že napriek tomu, že krajskému súdu v čase tohto súdneho sporu boli známe právne závery najvyššieho súdu z rozsudkov vo veciach sp.zn. 5Sžf/22/2009 a sp.zn. 3Sžf/1/2010, súd opäť len mechanicky prevzal a bezvýhradne akceptoval všetky právne závery správnych orgánov. V správnom súdnictve ide o inštitút konania, v ktorom správny orgán už nebude mať autoritatívne postavenie, ale bude účastníkom konania s rovnakými právami, ako ten, o koho práva v konaní ide. To však predpokladá, že súd bude postupovať nezávisle a objektívne, lebo len nezávislým a objektívnym postupom v správnom súdnictve je možné vylúčiť svojvôľu, ako aj ničím nepodloženú možnosť úvahy orgánu verejnej moci.

Správca dane k namietaným rozporom ako rozhodujúci argument uviedol, že platiteľ dane je zaťažený dôkazným bremenom preukázateľnosti uskutočnenia zdaniteľného obchodu a to nie len po formálnej, ale aj po obsahovej stránke. Vo svojom rozhodnutí nedal odpoveď na argumenty žalobcu, nevyhodnotil dôkazy ich vzájomnej súvislosti, neporovnal tvrdenia účastníka daňového konania so skutočnými zisteniami daňovej kontroly.

Z rozhodnutí správnych orgánov takisto nevyplyva ako sa vyporiadali s nesporným zistením, že tovar bol žalobcovi dodaný.

Odvolací súd za danej situácie dospel k záveru, že žalovaný a aj krajský súd nesprávne bez ohľadu na skutkové zistenia podmieňovali uznanie uplatnenia DPH len skutočnosťou, ktorá z ustanovenia zákona nevyplyva a nevyplyva, nevyhodnotili všetky dôkazy, aj dôkazy svedčiace v prospech žalobcu - jednotlivo i vo vzájomnej súvislosti a nedali ich do skutkového súvisu s použitými zákonnými ustanoveniami. Nemožno síce vytknúť správne orgánu 1. stupňa, že by sa nesnažil zistiť skutkový stav veci, treba však prisvedčiť námietkam žalobcu, že v podstate všetky vykonané dôkazy spochybnil len hodnotiacim úsudkom, a to v neprospech žalobcu, bez toho aby sa dostatočne vysporiadal s vyššie uvedenými, nepochybne relevantnými námietkami žalobcu. Krajský súd potvrdil rozhodnutie žalovaného napriek nedostatočne formulovanej a preskúmateľnej správnej úvahe, keď z rozhodnutia žalovaného nie je dostatočne zrejmé, prečo vyššiu hodnotu závažnosti pripísal niektorým zisteniam, pričom iné považuje za druhoradé, alebo nedostatočné. Žalovaný nedostatočne vysvetlil svoju správnu úvahu napriek tomu, že žalobca predložil faktúry, bankové výpisy, účtovníctvo, fotodokumentáciu nakúpeného tovaru, pričom dodanie tovaru potvrdili svedkovia a nebolo správcom dane zistené, že by žalobca nakupoval predmetný tovar od iných dodávateľov a nebolo žiadnym spôsobom odôvodnené, či došlo alebo mohlo dôjsť k podvodnému konaniu, respektíve či o ňom mohol mať žalobca vedomosť. Z rozsudku Krajského súdu vôbec nie je zrejmé, za akých dôkazov je preukázateľné, že obchody, ktoré realizoval L. O. boli také, že žalobca vedel, alebo mala vedieť že sa svojou činnosťou podieľa na sporných postupoch. Nie je ďalej zrejmé, prečo žalovaný, ako aj prvostupňový súd pripísali dôvod, že spoločnosti, ktoré boli dodávateľmi žalobcu nekomunikujú so správcom dane, na ťarchu žalobcovi. Takisto nedostatočné je odôvodnenie záveru o tom, že výpoveď svedka I., Y. a X. neobsahuje žiadne podstatné skutočnosti, lebo boli iba známymi žalobcu, napriek tomu, že títo svedkovia svedčili po priamom dodaní tovaru konkrétnymi osobami.

Na základe uvedeného odvolací súd považoval za dôvodné rozhodnutie žalovaného zrušiť a vec vrátiť na nové konanie a rozhodnutie pre nepreskúmateľnosť rozhodnutia vzhľadom na nedostatok dôvodov. V ďalšom konaní bude potrebné presne vymedziť skutkovú podstatu porušenia zákona s uvedením rozhodujúcich skutočností a ich vzájomnej príčinnej súvislosti tak, aby presne naplnili všetky znaky použitých zákonných ustanovení.

Vzhľadom k tomu, že zákonom č. 479/2009 Z.z. bolo s účinnosťou od 01.01.2012 zrušené Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici, ktorého pôsobnosť a právomoci na úseku

správy daní a poplatkov prešli na novozriadené Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Bratislave, podľa informácií poskytnutých Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky v Bratislave t.č. pre oblasť správy daní a poplatkov pôsobiace na adrese Lazovná ulica č. 63, 974 01 Banská Bystrica, odvolací súd podľa § 107 ods. 4 OSP na strane žalovaného koná z vyššie uvedeným právnym nástupcom pôvodne uvádzaného žalovaného.

O náhrade trov celého súdneho konania odvolací súd rozhodol podľa v § 250k ods. 1, v spojení s § 224 ods. 2 a § 246c ods. 1 veta prvá OSP, tak že žalobcovi priznal náhradu trov konania ktoré pozostávajú zo zaplatených súdnych poplatkov 2x 70 €, trov právneho zastúpenia za 4 úkony právnej pomoci vo výške 574,40 € a DPH vo výške 114,89 €.

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 01.05.2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.