

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/11/2016
Identifikačné číslo spisu: 6015201023
Dátum vydania rozhodnutia: 18.09.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:6015201023.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členov senátu JUDr. Jarmily Urbanovej a JUDr. Petry Příbelskej, PhD., v právnej veci žalobcu: Martin Kancko, s miestom podnikania Lipová 279/29, 985 26 Málíneec, IČO: 32 623 992, právne zastúpený: JUDr. Jozef Brázdil, advokát 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 rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/211489/2015/4989 zo dňa 29. mája 2015, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 24S/155/2015-53 zo dňa 28. júna 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 24S/155/2015-53 zo dňa 28. júna 2016 p o t v r d z u j e .

Žalobcovi sa náhrada trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 24S/155/2015-53 zo dňa 28. júna 2016 postupom podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/211489/2015/4989 zo dňa 29.05.2015, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601403/5/264815/2015/StrM zo dňa 03.02.2015. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi ich náhradu nepriznal.

2. Rozhodnutím č. 1100301/1/211489/2015/4989 zo dňa 29.5.2015 žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601403/5/264815/2015/StrM zo dňa 03.02.2015, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel v sume 669,- € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie október 2012, čím mu nepriznal nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie október 2012 v sume 349,62 € a určil vlastnú daňovú povinnosť v sume 319,38 € s odôvodnením, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok na odpočítanie DPH v zmysle § 49

ods. 1, 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), keď nepreukázal dodanie tovaru od dodávateľa F. E. - REK, deklarovaného faktúrou č. 16102012 zo dňa 27.10.2012, predmetom ktorej bolo dodanie tovaru - piliny a odrezky v celkovej sume 4 014,- €.

3. Krajský súd mal z obsahu spisového materiálu za preukázané, že správca dane postupujúc podľa § 46 ods. 2 Daňového poriadku začal u žalobcu dňa 05.02.2013 s výkonom daňovej kontroly na DPH za zdaňovacie obdobie október 2012. V rámci výkonu daňovej kontroly zistil, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil odpočítane DPH z faktúry č. 16102012 zo dňa 27.10.2012 vyhotovenej dodávateľom F. E. - REK, predmetom ktorej bolo dodanie tovaru - piliny a odrezky v celkovej sume 4 014,- €. Na faktúre je uvedená poznámka, že faktúra slúži zároveň ako dodací list. Faktúra je opatrená pečiatkou a podpisom dodávateľa, pričom pečiatka a podpis odberateľa v nej absentujú. Prílohou faktúry je fotokópia dodacieho listu s označením dodávateľa a odberateľa, avšak bez pečiatky a podpisu odberateľa. V dodacom liste je vymedzený predmet fakturácie bez uvedenia ďalších údajov týkajúcich sa odoslania, prepravy a vyskladnenia tovaru. Správca dane taktiež vykonal miestne zisťovania v prevádzke žalobcu (dňa 26.03.2013), ale aj v Urbárskej lesnej spoločnosti - pozemkové spoločenstvo Málinec, s.r.o. (dňa 26.04.2013) a v spoločnosti BUČINA DDD, s.r.o. (dňa 26.04.2013). Dňa 20.08.2013 bol ako svedok vypočutý F. E., ktorý do zápisnice okrem iného uviedol, že faktúru č. 16102012 zo dňa 27.10.2012 vystavil a podpísal, pričom tovar, ktorý bol predmetom fakturácie od nikoho nenakúpil, keďže išlo o vedľajší produkt pri výrobe a spracovaní dreva. Z dodávateľov, ktorí mu dodávali drevo príkladom uviedol spoločnosti DREVO BB Export, s.r.o. a DREVO DM, s.r.o.. Priebeh dodania tovaru opísal tak, že drevo bolo spracované na pile v Lučenci s tým, že prepravu si zabezpečoval odberateľ svojimi dopravnými prostriedkami. Pri nakládke tovaru na pile bol prítomný vodič odberateľa a zamestnanec svedka. Meno vodiča svedok neuviedol pričom dodal, že typ motorového vozidla a jeho e.č. mali byť uvedené v dodacom liste. Svedok nepredložil správcovi dane žiadne účtovné doklady za obdobie r. 2010-2012, nakoľko tieto mal odovzdať Daňovému úradu vo Zvolene. Na uvedenom výsluchu svedka bol prítomný aj žalobca, ktorý svoje právo klásť svedkom otázky nevyužil. Správca dane taktiež vypočul dňa 22.08.2013 svedka U. U. (bývalého konateľa DREVO DM, s.r.o.). Výpoveď tohto svedka sa však netýkala faktúry č. 16102012 zo dňa 27.10.2012. Krajský súd zistil, že obsahom spisového materiálu bol aj úradný záznam zo dňa 12.9.2013 o nahliadnutí správcu dane do spisov z daňových kontrol DPH u dodávateľa (F. E. - REK), ktorá skutočnosť sa taktiež netýkala kontrolovanej faktúry.

4. Dňa 13.01.2014 bola správcom dane za prítomnosti splnomocneného zástupcu žalobcu spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, predmetom ktorej bolo oboznámenie žalobcu s výsledkami daňovej kontroly ako aj obsahom výpovede svedka F. E., konkrétne, že žalobcovi neuznal odpočítanie DPH z faktúry č. 16102012 zo dňa 27.10.2012 z dôvodu, že faktúru predloženú žalobcom považoval za vystavenú iba formálne, keďže dodávateľ dodanie tovaru síce potvrdil, avšak neboli predložené žiadne relevantné dôkazy o skutočnom nadobudnutí tovaru. Zástupca žalobcu bol zároveň oboznámený správcom dane o nahliadnutí do spisu z daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie október 2012 vykonávanej u F. E. - REK, o čom bol spísaný úradný záznam zo dňa 23.01.2013. Kontrolou predložených dokladov správca dane zistil, že F. E. deklaroval v roku 2012 nákup drevnej hmoty od dodávateľov KEVOLA, s.r.o. a DREVO DM, s.r.o. Správca dane uviedol, že ide o poslednú zápisnicu vo veci oboznámenia žalobcu s výsledkami daňovej kontroly. Žalobca do zápisnice uviedol, že s jej obsahom nesúhlasí.

5. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol č. 9601403/5/108714/2014/Šta zo dňa 13.1.2014, ktorý zástupca žalobcu prevzal dňa 13.01.2014. V protokole správca dane okrem vyššie uvedeného poukázal aj na zistenia získané prostredníctvom Daňového úradu Nitra vo vzťahu k spoločnosti KEVOLA, s.r.o., ktorá v čase výkonu daňovej kontroly zmenila konateľa, keď novým konateľom sa stal R. Y., ktorý je neexistujúcou osobou. Doklady za rok 2012 ku kontrole neboli predložené pričom bývalý konateľ X. V. uviedol, že doklady mal odovzdať novému konateľovi. Preverovaním bolo zistené, že najväčším obchodným partnerom spoločnosti KEVOLA, s.r.o., bola spoločnosť KALIPO, s.r.o., pričom z výpovedí konateľov tejto spoločnosti (G. D. a U. M.) nebolo

preukázané splnenie podmienok na uskutočnenie obchodov. Správca dane poukázal aj na výpovede svedkov G. D., U. M., X. V. a U. I., poskytnuté PPZ, NAKA, NJFP Expozitúra Stred Banská Bystrica.

6. Žalobca sa k zisteniam uvedeným v protokole o daňovej kontrole v stanovenej lehote nevyjadril, o čom správca dane spísal dňa 5.2.2014 úradný záznam.

7. Dňa 10.02.2014 vydal správca dane rozhodnutie č. 9601403/5/519891/2014/Šta, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 669,- € s odôvodnením, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok na odpočítanie DPH. Rozhodnutie správcu dane na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 1100301/1/234181/2014/4989 zo dňa 19.05.2014 z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu a nepreskúmateľnosti rozhodnutia zrušil a správcovi dane uložil doplniť dokazovanie, vyhodnotiť ho a vo veci rozhodnúť.

8. Správca dane dňa 08.07.2014 na ústnom pojednávaní spísal zápisnicu, predmetom ktorej bolo oboznámenie žalobcu o začatí vyrubovacieho konania z dôvodu zrušujúceho rozhodnutia žalovaného. Žalobcu zároveň vyzval na predloženie ďalších dôkazov k faktúre č. 16102012 zo dňa 27.10.2012. Zástupkyňa žalobcu na ústnom pojednávaní dňa 06.08.2014 uviedla, že prepravu tovaru od F. E. - REK, vykonával odberateľ žalobcu BUČINA DDD, s.r.o. Popísala priebeh obchodovania, pričom navrhla vykonať miestne zisťovanie v spoločnosti BUČINA DDD, s.r.o. a vypočúť jej zamestnanca Ing. X. U.. Zároveň poukázala na možnosť získať dôkazy o preprave tovaru z mýtného systému.

9. Dňa 15.10.2014 spísal správca dane zápisnicu o výsluchu svedka Ing. X. U., ktorý potvrdil obchodovanie spoločnosti BUČINA DDD, s.r.o. so žalobcom, opísal priebeh vykládky dreva, avšak ku konkrétnym faktúram sa nevyjadril. Z výpovede svedka R. Q. zo dňa 16.10.2014 vyplynulo, že ako vodič PDR, s.r.o. vozil drevo aj pre žalobcu, no ku kontrolovanej faktúre sa nevyjadril. Správca dane dňa 22.12.2014 opakovane vypočul svedka F. E., ktorý potvrdil vystavenie faktúry č. 16102012 zo dňa 27.10.2012, ako aj dodanie tovaru žalobcovi, avšak žiadne doklady preukazujúce dodanie tovaru správcovi dane nepredložil. Správca dane zistil, že doklady, ktoré mal F. E. odovzdať sa na Daňovom úrade vo Zvolene nenachádzajú. Správca dane predvolal na opakovaný výsluch X. V., ktorý sa na výsluch dňa 22.12.2014 nedostavil. Dňa 16.10.2014 bola správcom dane spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní s C. M. (zamestnanec žalobcu), ktorý potvrdil, že bol na pile F. E., identifikoval túto pílu a uviedol, že pre žalobcu z tejto píly vozil drevo. Okrem uvedených dôkazov si správca dane obstaral aj zápisnice o výsluchu svedkov T. V., L. G. a L. V. poskytnuté PPZ a NAKA, ktoré sa však netýkajú dodávky tovaru deklarovanej faktúrou č. 16102012 zo dňa 27.10.2012. Žalobca na výzvu správcu dane predložil technický nosič dát USB, na ktorom však neboli žiadne dôkazy týkajúce sa predmetnej faktúry.

10. Správca dane podaním zo dňa 29.01.2015, doručeným zástupcovi žalobcu dňa 19.02.2015 žalobcu oboznámil s výsledkom vyrubovacieho konania a dňa 03.02.2015 vydal rozhodnutie č. 9601403/5/264815/2015/StrM, ktorým žalobcovi s poukazom na výsledky daňovej kontroly a doplneného dokazovania vo vyrubovacom konaní vyrubil rozdiel dane v sume 669,- € za zdaňovacie obdobie október 2012. Rozhodnutím č. 1100301/1/211489/2015/4989 zo dňa 29.5.2015 žalovaný na odvolanie žalobcu rozhodnutie správcu dane potvrdil.

11. Žalobca v žalobe namietal, že v konaní správneho orgánu bola zistená taká vada, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Konkrétne poukázal na pochybenie v súvislosti s aplikáciou ust. § 68 Daňového poriadku, podľa ktorého mal správca dane na základe písomného vyjadrenia žalobcu a ním predložených dôkazov vykonať vo vyrubovacom konaní dokazovanie alebo miestne zisťovanie, o priebehu a výsledkoch ktorého mal spísať so žalobcom zápisnicu podľa § 19 Daňového poriadku a to aj opakovane. Žalobca mal za to, že aj napriek opakovanému vyrubovaciemu konaniu po zrušení rozhodnutia správcu dane odvolacím orgánom, mal žalobca právo zúčastniť sa na prerokovaní pripomienok, ktoré uviedol do odvolania a ktoré odvolací orgán uznal za oprávnené. Mal právo zúčastniť sa na prerokovaní pripomienok a vyhodnotení dôkazov, ktoré predložil a ktoré správca dane získal počas dokazovania alebo miestneho zisťovania. Uvedené právo nemôže byť žalobcovi odňaté

a nahradené písomným oznámením o výsledku vyrubovacieho konania, ktoré mu bolo navyše doručené spolu s rozhodnutím správcu dane a teda s ukončením dokazovania bol oboznámený iba formálne. V uvedenom písomnom oznámení pritom neboli uvedené skutočností o nahliadnutí do spisu daňových kontrol vykonávaných u F. E. - REK za rok 2012 ani to, že svedok X. V. nebude opätovne predvolaný. Krajský súd túto námietku nepovažoval za dôvodnú, keďže žalobca bol dňa 13.01.2014 oboznámený s výsledkami daňovej kontroly, kontrolnými zisteniami, dôkazmi a ich vyhodnotením. Krajský súd ďalej uviedol, že žalobca sa k výzve na vyjadrenie ku kontrolným zisteniam uvedeným v protokole o daňovej kontrole nevyjadril a nepredložil žiadne dôkazy a preto správca dane nebol povinný postupovať podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku. Správca dane taktiež nepochybil pokiaľ so žalobcom neprerokoval pripomienky uplatnené žalobcom v odvolaní, ktoré odvolací orgán uznal za oprávnené, nakoľko s uvedenými námietkami sa vysporiadal odvolací orgán v zrušujúcom rozhodnutí. Krajský súd nevzhladol pochybenie správcu dane ani v súvislosti so spôsobom oboznámenia žalobcu s výsledkami vyrubovacieho konania, keď poukázal na to, že žalobca sa ku kontrolným zisteniam nevyjadril, pričom správca dane nemal ani povinnosť vydať rozhodnutie v lehote 15 dní podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku. Žalobca ďalej namietal, že správca dane vo svojom rozhodnutí dostatočne nevyhodnotil informácie získané pri miestnych zisťovaniach v Urbárskej lesnej spoločnosti - pozemkové spoločenstvo Málinec a BUČINA DDD, s.r.o., čím zaťažil rozhodnutie vadou nepreskúmateľnosti. Krajský súd túto námietku vyhodnotil ako nedôvodnú poukazujúc na to, že miestne zisťovania boli obsahom protokolu o daňovej kontrole, pričom správca dane v ňom uviedol, že ich účelom bolo preverenie dodávateľsko odberateľských vzťahov a tieto zistenia nemali vplyv na výsledok daňovej kontroly. Za podstatné považoval krajský súd predovšetkým odôvodnenie resp. vyhodnotenie dôkazov vo vzťahu k výroku o vyrubení rozdielu DPH. Žalobca namietal aj to, že rozhodnutia daňových orgánov boli vydané na základe nezákonných dôkazov, ktoré nemožno použiť ako dôkazy v zmysle § 24 ods. 4 Daňového poriadku, keďže správca dane aj žalovaný poukázali na zápisnice z výsluchu svedkov poskytnuté policajnými orgánmi. Uvedené výsluchy neboli vykonané správcom dane. Žalobca nemohol využiť svoje právo klásť svedkom otázky v zmysle § 45 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku. Krajský súd v tejto súvislosti uviedol, že správca v záujme čo najúplnejšieho zistenia skutkového stavu prihliada na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo a teda aj na zistenia poskytnuté orgánmi polície. K porušeniu práva žalobcu klásť svedkom otázky nedošlo, keďže toto právo možno uplatniť len v rámci ústneho pojednávania pred správcom dane. Vo vzťahu k vyhodnoteniu dôkazov a záveru daňových orgánov o nesplnení podmienok na odpočítanie DPH v súvislosti s faktúrou č. 16102012 zo dňa 27.10.2012 mal žalobca za to, že výpoveďami všetkých svedkov bolo preukázané, že píla F. E. (dodávateľa) reálne fungovala. Namietal vyhodnotenie dôkazov správcom dane, konkrétne svedeckej výpovede C. M. (zamestnanec žalobcu), ktorý potvrdil, že bol na píle F. E., identifikoval túto pílu a uviedol, že pre žalobcu z tejto píly vozil drevo. Taktiež výpoveďou Ing. X. U. (zamestnanec BUČINA DDD, s.r.o.) bolo preukázané, že žalobca dodával tomuto subjektu piliny, odrezky a vláknu. Uviedol aj to, že bol na píle F. E., odkiaľ sa brali piliny a odrezky, pričom prepravu zabezpečovala spoločnosť BUČINA DDD, s.r.o. Potvrdil, že žalobca odoberal piliny od F. E., ktorý tieto dodával spoločnosti BUČINA DDD, s.r.o. Namietal, že z rozhodnutia správcu dane napriek vykonanému dokazovaniu, z ktorého nepochybne vyplýva uskutočnenie zdaniteľného obchodu nie je zrejmé, ako dospel správca dane k záveru, že žalobca nepoužil túto dodávku na dodávky tovaru ako platiteľ. Krajský súd k tejto námietke uviedol, že výpovede svedkov preukazujúce existenciu píly dodávateľa a jej prevádzku, ako aj to, že žalobca od neho odoberal odrezky a piliny nie je bez ďalšieho dôkazom o dodaní tovaru v zmysle dodávateľskej faktúry č. 16102012 zo dňa 27.10.2012 a takýmto dôkazom nie je ani výpoveď svedkov potvrdzujúca skutočnosť, že žalobca dodával v rozhodujúcom období piliny pre spoločnosť BUČINA DDD, s.r.o. Krajský súd poukázal na to, že žalobca a dodávateľ nevedeli uviesť, kto a kedy tovar prepravoval, tieto údaje neboli obsahom faktúry ani dodacieho listu a preto uvedenú skutočnosť nebolo možné preveriť údajmi z mýtného systému. Krajský súd s poukazom na § 24 Daňového poriadku uviedol, že dôkazné bremeno v súvislosti s preukazovaním splnenia podmienok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH je na daňovníkovi. Nie je úlohou správcu dane preukazovať, že niektorá z podmienok na odpočítanie dane splnená nebola. Správca dane pritom nie je povinný vyzývať, alebo označovať dôkazy, ktoré ma daňový subjekt predložiť. Vzhľadom na to, že žalobca okrem faktúry a dodacieho listu nepredložil počas výkonu daňovej kontroly ani vo vyrubovacom konaní žiadne relevantné dôkazy o dodaní tovaru deklarovaného faktúrou č. 16102012 zo dňa 27.10.2012, neboli splnené

podmienky na odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. K námietke žalobcu o rozložení dôkazného bremena, ktorú oprel o judikatúru Najvyššieho súdu SR vychádzajúcu rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ vo veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03 krajský súd uviedol, že v predmetnej veci nejde o prípad zneužitia práva, keďže rozhodnutia daňových orgánov neboli založené na podvodnom konaní daňových subjektov, ale na tom, že žalobca nepreukázal dodanie tovaru v zmysle dodávateľskej faktúry.

12. Proti tomuto rozsudku podal žalobca prostredníctvom právneho zástupcu včas odvolanie, ktorým sa domáhal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie, eventuálne, aby rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil náhradu trov konania. Žalobca v odvolaní zopakoval žalobné dôvody, pričom odvolacími námietkami vytýkal krajskému súdu nesprávne právne posúdenie veci, nedostatočne zistený skutkový stav ako aj nepreskúmateľnosť a nezrozumiteľnosť rozhodnutia správcu dane a žalovaného. K výkladu krajského súdu týkajúceho sa ustanovenia § 68 Daňového poriadku uviedol, že súdom zvolená interpretácia a argumentácia je nedostatočná. Mal za to, že ustanovenie § 68 Daňového poriadku je potrebné chápať extenzívne a to v súvislosti s ustanovením § 3 ods. 1 a 2 Daňového poriadku. Správca dane mal po zrušení jeho rozhodnutia odvolacím orgánom postupovať v úzkej súčinnosti so žalobcom a podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov žalobcu. Správca dane tak nepostupoval, keď dokazovanie ukončil bez prejednávania výsledkov doplneného dokazovania so žalobcom. Oznámenie o ukončení dokazovania bolo žalobcovi doručené spolu s rozhodnutím správcu dane a teda o ukončení dokazovania bol žalobca upovedomený len formálne bez možnosti podať pripomienky a zúčastniť sa vyhodnotenia dôkazov. Správca dane navyše v uvedenom oznámení neuviedol skutočnosť o nahliadnutí do spisu z daňových kontrol dodávateľa ani neuviedol, že navrhovaný svedok nebude predvolaný. Právo žalobcu prejednať vyhodnotenie dokazovania nemôže byť nahradené ani jeho účasťou na ústnych pojednaniach v priebehu doplnenia dokazovania. Takýto postup správcu dane je v rozpore s čl. 48 ods. 2 a čl. 152 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky. Podľa žalobcu nemožno ustanovenie § 68 ods. 3 Daňového poriadku vykladať ani tak, že zákon správcovi dane neukladá povinnosť uviesť do zápisnice, alebo úradného záznamu, že ide o poslednú zápisnicu, alebo úradný záznam vo vyrubovacom konaní. Mal za to, že ak takáto informácia absentuje, vytvára sa priestor pre svojvôľu správneho orgánu, keď nie je možné dokázať začiatok plynutia 15 dňovej lehoty na vydanie rozhodnutia podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku. Takýto postup by bol neopodstatneným nástrojom na ochranu správneho orgánu pre námietkou nečinnosti. Záver krajského súdu, že z ustanovení Daňového poriadku nevyplýva povinnosť správcu dane vyjadriť sa resp. prerokovať námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu, ktoré námietky odvolací orgán uznal v zrušujúcom rozhodnutí za opodstatnené, keďže s týmito námietkami sa vysporiadal žalovaný v uvedenom rozhodnutí je v logickom rozpore so skutočnosťou že odvolací orgán zrušil prvostupňové rozhodnutie správcu dane a zaviazal ho doplniť dokazovanie práve na základe dôkazov aj v súvislosti s námietkami žalobcu. Správca dane po zrušení jeho rozhodnutia v odvolacom konaní neodstránil ani pochybenia týkajúce sa zdôvodnenia a vyhodnotenia miestnych zisťovaní v spoločnostiach Urbárska lesná spoločnosť - pozemkové spoločenstvo Málinec a BUČINA DDD, s.r.o., Postupom správcu dane tak došlo k porušeniu zásady zákonnosti a úzkej súčinnosti so žalobcom zakotvenej v ustanovení § 3 ods. 1 a 2 Daňového poriadku. K argumentácii krajského súdu o nesplnení podmienok na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, t.j. neunesení dôkazného bremena v súvislosti dodaním tovaru od dodávateľa F. E. - REK, deklarovanej faktúrou č. 16102012 zo dňa 27.10.2012 žalobca opätovne (zhodne aj v žalobe) poukázal na výpoveď svedka F. E. a zistenia správcu dane vyplývajúce z nahliadnutia do spisu z daňovej kontroly dodávateľa za zdaňovacie obdobie október 2012 a uviedol, že je sporné ako správca dane zistil všetky dodávateľské faktúry za rok 2012, keďže spoločnosti KEVOLA, s.r.o. a KALIPO, s.r.o. sú podľa tvrdení správcu dane nekontaktnými. Žalobca sa neuspokojil ani s právnym názorom krajského súdu o možnosti správcu dane prihliadať aj na dôkazy (výpovede svedkov) získané policajnými orgánmi. Žalobca argumentoval tým, že uvedené svedecké výpovede neboli vykonané v súlade s Daňovým poriadkom a preto na ne nemožno prihliadať ako na zákonné dôkazy. Ak by svedecké výpovede boli vykonané podľa Daňového poriadku, žalobca by sa mohol zúčastniť takejto výpovede a v súlade s § 45 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku by mal právo klásť svedkom otázky. Ďalej poukázal na výpovede svedkov, z ktorých bolo nepochybne preukázané obchodovanie so

žalobcom, no správca dane ich napriek tomu vyhodnotil tak, že žalobca s dodávateľom neobchodoval. Žalobcovi nie je zrejmé ani to, ako správca dane dospel k záveru, že žalobca tovar nepoužil na dodávku tovaru ako platiteľ, keďže žalobca uviedol, že tovar bol dodaný spoločnosti BUČINA DDD, s.r.o. a uvedené vyplýva aj z miestneho zisťovania vykonaného správcom dane. Správca dane taktiež uviedol, že účtovné doklady dodávateľa žalobcu sa nenachádzajú na Daňovom úrade vo Zvolene, avšak neuviedol, komu boli tieto doklady vrátené. Žalobca vytkol správcovi dane aj pochybenie v súvislosti s tým, že napriek návrhu žalobcu na opakované miestne zisťovanie v spoločnosti BUČINA DDD, s.r.o. za účelom porovnania odberateľských faktúr a preverenia dodávok tovaru žalobcom, sa správca dane týmto návrhom bezdôvodne nezaoberal. Vo vzťahu k otázke rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní žalobca poukázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ vo veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03 a Najvyššieho súdu SR o veciach sp.zn. 6Sžf/10/2012 a 3Sžf/1/2011, z ktorej vyplýva, že dôkazné bremeno nezaťažuje žalobcu pokiaľ ide o právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa resp. subdodávateľov. Záverom namietol arbitrárnosť rozhodnutí daňových orgánov, pričom do pozornosti odvolacieho súdu dal náleží Ústavného súdu SR vo veci sp.zn. III ÚS 2/2009 zo dňa 17.03.2009.

13. Žalovaný sa vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu stotožnil so závermi vyslovenými v rozsudku krajského súdu a preto žiadal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok potvrdil.

14. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), 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 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné priznať úspech.

15. Podľa § 491 ods. 1 zákona NR SR č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“), ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti O.s.p. pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

16. Podľa § 492 ods. 2 S.s.p. odvolacie konania podľa piatej časti O.s.p. začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

17. 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 O.s.p.).

18. Úlohou správneho súdu pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy O.s.p. je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi, či rozhodnutie obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda, či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu, súd teda skúma procesné pochybenie správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá by mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.).

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

20. Predmetom odvolacieho konania je preskúmanie odvolaním napadnutého rozsudku krajského súdu, ktorým zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel v sume 669,- € na DPH za zdaňovacie obdobie október 2012, čím mu nepriznal nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie október 2012 v sume 349,62 € a určil vlastnú daňovú povinnosť v sume 319,38 € s odôvodnením, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok na odpočítanie DPH v zmysle § 49 ods. 1, 2 písm. a/ v nadväznosti na ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, keď nepreukázal nadobudnutie tovaru od dodávateľa F. E. - REK, deklarovaného faktúrou č. 16102012 zo dňa 27.10.2012, predmetom ktorej bolo dodanie tovaru - piliny a odrezky v celkovej sume 4 014,- € eur.

21. Úlohou odvolacieho súdu bolo zaujať právny názor k otázke, či závery vyslovené krajským súdom v napadnutom rozsudku vychádzali z príslušných ustanovení Daňového poriadku a zákona o DPH, či krajský súd v odôvodnení rozsudku reagoval na všetky zásadné námietky, ktorými žalobca namietal nezákonnosť napadnutého rozhodnutia, ako aj to, či tieto závery vo vzťahu k žalobným dôvodom dostatočným a presvedčivým spôsobom odôvodnil.

22. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či si daňové subjekty splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, Daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

23. Daňový poriadok je procesným predpisom, ktorý upravuje správu daní a poplatkov. Je súčasťou zmien právnych predpisov v rámci zavedenia daňovej reformy k 1. januáru 1993. Táto procesná norma upravuje postupy (procesy), pomocou ktorých správcovia daní realizujú úlohy a ciele určené hmotnoprávnymi normami (najmä daňovými zákonmi). Upravuje teda pravidlá postupu daňových správcov pri príprave, výkone, resp. uskutočňovaní aktov daňového konania. V tomto zmysle je zárukou zákonného postupu pri plnení úloh správcu dane, ako aj zárukou zákonnej ochrany práv a právom chránených záujmov daňových subjektov.

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

25. Z procesného hľadiska žalobca namietal najmä porušenie zásady súčinnosti zakotvanej v ustanovení § 3 Daňového poriadku. K porušeniu uvedenej zásady malo dôjsť tým, že správca dane nepostupoval podľa § 68 Daňového poriadku, keď po zrušení skôr vydaného prvostupňového rozhodnutia a vrátení veci do štádia vyrubovacieho konania žalobcovi neumožnil zúčastniť sa na prerokovaní pripomienok, ktoré uviedol do odvolania a ktoré odvolací orgán uznal za oprávnené. Žalobca trval na tom, že mal právo zúčastniť sa na prerokovaní pripomienok a vyhodnotení dôkazov, ktoré predložil a ktoré správca dane získal počas dokazovania alebo miestneho zisťovania, pričom o priebehu a výsledkoch dokazovania mal správca dane spísať so žalobcom zápisnicu podľa § 19 Daňového poriadku a to aj opakovane.

26. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správnenému určeniu a vyrubeniu dane.

27. Podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví

protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b/ a c/. Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasiela. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt nemožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

28. Podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcovi dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, dohodne so správcovi dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených; ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania správca dane. Ak sa daňový subjekt nemôže zúčastniť na prerokovaní, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Ak sa daňový subjekt alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní pripomienok a dôkazov ním predložených, správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam. O priebehu a o výsledkoch dokazovania správca dane spíše s daňovým subjektom zápisnicu podľa § 19, a to aj opakovane; v tom prípade správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní odo dňa spísania poslednej zápisnice s daňovým subjektom alebo odo dňa spísania úradného záznamu.

29. Z ustanovenia § 68 ods. 3 Daňového poriadku vyplýva, že povinnosť správcovi dane postupovať podľa tohto ustanovenia t.j. prerokovať s daňovým subjektom pripomienky a dôkazy ním predložené je podmienená procesnou aktivitou daňového subjektu, ktorá je vymedzená práve označením dôkazov a predložením pripomienok ku kontrolným zisteniam v lehote určenej správcovi dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1. Vzhľadom na to, že žalobca napriek výzve správcovi dane žiadnym spôsobom, či už podaním pripomienok alebo predložením dôkazov v stanovenej lehote závery vyplývajúce z kontrolných zistení nenamieta, neboli splnené podmienky, ktoré by odôvodňovali postup správcovi dane podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku. Uvedený záver platí aj pre vyrubovacie konanie, ktoré nadviazovalo na daňovú kontrolu po zrušení skôr vydaného rozhodnutia správcovi dane č. 9601403/5/519891/2014/Šta zo dňa 10.02.2014. Zrušením tohto rozhodnutia odvolacím orgánom a vrátením veci na ďalšie konanie sa vyrubovacie konanie opätovne nezačalo postupom podľa § 68 ods. 1 Daňového poriadku t.j. správca dane žalobcovi nedoručoval protokol s výzvou na vyjadrenie sa ku kontrolným zisteniam. Správca dane preto nebol povinný poskytnúť žalobcovi súčinnosť prerokovaním pripomienok a dôkazov spísaním zápisnice podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku ani v tomto opakovane vykonanom vyrubovacom konaní.

30. Žalobca ďalej namieta, že predmetom prerokovania a vyhodnotenia pred správcovi dane mali byť námietky, ktoré uplatnil v odvolaní proti rozhodnutiu správcovi dane, a ktoré námietky odvolací orgán uznal za oprávnené v zrušujúcom rozhodnutí, ktorým správcovi dane nariadil doplniť dokazovanie a vyhodnotiť miestne zisťovania v spoločnostiach Urbárska lesná spoločnosť - pozemkové spoločenstvo Málinec a BUČINA DDD, s.r.o. Odvolací súd uvádza, že aj napriek neuplatneniu postupu podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku, je správca dane vo vyrubovacom konaní oprávnený vykonať dokazovanie. Uvedené platí aj pre daňový subjekt, ktorý má v tomto štádiu konania právo predkladať pripomienky, navrhnúť dôkazy, byť oboznámený s vykonanými dôkazmi, klásť svedkom otázky atď. Je potrebné pripomenúť aj to, že účelom vyrubovacieho konania je predovšetkým hodnotenie dôkazov a nie opakovať vykonávanie dôkazov obstaraných v rámci daňovej kontroly. V danom prípade, t.j. keď sa neuplatní postup podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku je však hodnotenie dôkazov založené na správnej

úvahe, ktorá sa uvedie v rozhodnutí správcu dane. Odvolací súd sa v tejto súvislosti stotožnil s argumentáciou krajského súdu, že Daňový poriadok správcovi dane neukladá povinnosť doručiť daňovému subjektu oboznámenie s výsledkami dokazovania pred vydaním rozhodnutia správcu dane. Rovnako aj 15 dňová lehota na vydanie rozhodnutia od písania poslednej zápisnice alebo úradného záznamu sa uplatní iba v prípade, ak žalobca predloží pripomienky v lehote podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku, k čomu však nedošlo.

31. K námietke žalobcu, že v písomnom oznámení o ukončení dokazovania neboli uvedené skutočnosti o nahliadnutí správcu dane do spisu z daňových kontrol vykonávaných u F. E. - REK za rok 2012 ani to, že svedok X. V. nebude opätovne predvolaný, odvolací súd uvádza, že dňa 13.1.2014 bol zástupca žalobcu okrem iného oboznámený aj s nahliadnutím do spisu z daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie október 2012 vykonávanej u F. E. - REK a preto aj s poukazom na vyššie vyslovené závery, neuvedenie tejto skutočnosti v oznámení o ukončení dokazovania žalobcu nemohlo ukrátiť na jeho právach. Pokiaľ sa týka výpovede svedka X. V., správca dane uvedeného svedka a žalobcu predvolal na ústne pojednávanie dňa 22.12.2014, ale predvolaný svedok sa na výsluch nedostavil. Z obsahu spisu vyplýva, že správca dane na základe dožiadania Daňového úradu Nitra zo dňa 27.02.2013 zistil, že Štefan Baláž ako bývalý konateľ KEVOLA, s.r.o. sa už k veci vyjadril, avšak žiadne účtovné doklady z dôvodu zmeny konateľa nepredložil. Predmetné zistenia boli obsiahnuté aj v protokole o daňovej kontrole, s ktorými zisteniami bol žalobca oboznámený. Navyše žalobca sa výsluchu tohto svedka dňa 25.05.2013 zúčastnil, no svoje právo klásť svedkovi otázky nevyužil. Pokiaľ správca dane na návrh žalobcu svedka predvolal, avšak tento sa na výsluch nedostavil, nemožno konštatovať porušenie práv žalobcu len z dôvodu, že správca dane žalobcovi neoznámil, že svedok nebude opakovane predvolaný. V danom prípade si žalobca uplatňoval právo na odpočítane DPH, ktoré je podmienené preukázaním reálneho uskutočnenia zdaniteľného obchodu a preto bolo predovšetkým v záujme žalobcu zabezpečiť prítomnosť svedka, na ústnom pojednávaní.

32. Pokiaľ sa týka námietky žalobcu, ktorou namietal nerešpektovanie zásady úzkej súčinnosti vo vyrubovacom konaní, odvolací súd z obsahu spisového materiálu nezistil, že by správca dane vo vzťahu k namietaným pochybeniam žalobcovi neposkytol dostatočnú súčinnosť, keď počnúc oznámením o začatí vyrubovacieho konania s výzvou na predloženie dôkazov a vypočutím žalobcu ako aj svedkov za účasti žalobcu resp. jeho zástupcu mu umožnil klásť svedkom otázky, predkladať pripomienky a dôkazy, o čom svedčia zápisnice z ústnych pojednávaní.

33. Žalobca ďalej namietal, že správca dane sa v daňovom konaní nemohol oprieť o dôkazy (výsluchy svedkov) získané v trestnom konaní, čím malo dôjsť k zásahu do jeho práva klásť svedkom otázky v zmysle § 45 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku.

34. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

35. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

36. Odvolací súd zastáva názor, že ust. § 24 ods. 4 Daňového poriadku nevyklučuje, aby správca dane v rámci zisťovania skutkového stavu prihliadal okrem iných aj na dôkazy získané v trestnom konaní. (v danom prípade zápisnice o výsluchu svedkov poskytnuté PPZ, NAKA, NJFP Expozitúra Stred Banská Bystrica). Uvedený postup správcu dane je prejavom základnej zásady správy daní (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku), v zmysle ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Je pravdou, že použiteľnosť dôkazov v konaní je podmienená ich zákonnosťou, avšak

nemožno súhlasiť s argumentáciou žalobcu, ktorý nezákonnosť uvedených dôkazov vyvodzoval len z titulu ich získania v inom (trestnom) konaní. Žalobca pritom uvedené svedecké výpovede nespochybňoval, ani nenavrhol vypočutie týchto svedkov pred správcom dane/s výnimkou svedka Štefana Baláža/. Vzhľadom na to, že nešlo o výsluchy svedkov na ústnom pojednávaní vykonávanom správcom dane, nemožno súhlasiť ani s námietkou žalobcu o porušení jeho práva klásť týmto svedkom otázky v zmysle § 45 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku.

37. Odvolací súd považoval za potrebné zaujať právny názor aj k samotnej otázke preukázania splnenia podmienok na odpočítanie DPH v zmysle § 49 ods. 1, 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH.

38. Podľa § 8 ods. 1 zákona o DPH, dodaním tovaru je,

a) prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí,

b) dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy,

c) odovzdanie tovaru na základe nájomnej zmluvy, podľa ktorej sa vlastníctvo k predmetu nájomnej zmluvy nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky.

39. 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.

40. 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.

41. 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.

42. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 9 <. môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ <. má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71 <..

43. Podľa § 24 ods. 1, písm. a/ a c/ Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

44. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre vyrubenie alebo vybratie dane.

45. Žalobca v rámci preukazovania splnenia podmienok v zmysle § 49 ods. 1, 2 písm. a/ v nadväznosti na ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH predložil správcovi dane dodávateľskú faktúru č.

16102012 zo dňa 27.10.2012 od dodávateľa F. E. - REK, dodací list a príjmové - výdavkové pokladničné doklady. Na faktúre, ktorá mala slúžiť ako dodací list však absentuje podpis a pečiatka odberateľa/žalobcu o dodaní tovaru. Prílohou faktúry bola kópia dodacieho listu s vymedzením predmetu fakturácie, v ktorom taktiež chýba podpis a pečiatka odberateľa, ale aj ďalšie údaje, ktoré by konkretizovali odovzdanie tovaru prepravcovi, prepravu tovaru a jeho vyskladnenie. Výpoveďou svedka F. E. zo dňa 20.08.2013 bolo potvrdené dodanie tovaru deklarovaného faktúrou č. 16102012 zo dňa 27.10.2012, avšak správcovi dane svedok nepredložil žiadne účtovné doklady za obdobie r. 2010-2012. Uvedené doklady mal odovzdať Daňovému úradu vo Zvolene, ktorá skutočnosť preverovaním správcu dane nebola potvrdená. F. E. správcovi dane taktiež popísal zaužívaný spôsob nakládky tovaru a jeho prepravy žalobcovi, avšak nekonkretizoval typ ani e.č. motorového vozidla. Podľa vyjadrenia tohto svedka, ale aj žalobcu mali byť údaje o type a e.č. motorového vozidla uvedené v dodacom liste, ktorá skutočnosť z dodacieho listu nevyplýva a preto tieto údaje nebolo možné preveriť ani z mýtného systému. Žalobca nepredložil žiadne ďalšie doklady, ktoré by preukázali prevzatie tovaru, jeho prepravu a dodanie žalobcovi, či už ním samotným alebo spoločnosťou BUČINA DDD, s.r.o., ktorá mala prepravu tovaru zabezpečovať. Za účelom preverenia skutočností týkajúcich sa nadobudnutia tovaru dodávateľom žalobcu (F. E. - REK), zo spisu z daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie október 2012 vykonávanej u tohto daňového subjektu, vyplynulo, že F. E. deklaroval v roku 2012 nákup drevnej hmoty od dodávateľov KEVOLA, s.r.o. a DREVO DM, s.r.o. Podľa zistení Daňového úradu Nitra vo vzťahu k spoločnosti KEVOLA, s.r.o., táto spoločnosť v čase výkonu daňovej kontroly zmenila konateľa, keď novým konateľom sa stal R. Y., ktorý je neexistujúcou osobou. Doklady za rok 2012 ku kontrole neboli predložené pričom bývalý konateľ X. V. uviedol, že doklady mal odovzdať novému konateľovi. Preverovaním bolo zistené, že obchodným partnerom spoločnosti KEVOLA, s.r.o., bola spoločnosť KALIPO, s.r.o., pričom z výpovedí konateľov tejto spoločnosti (G. D. a U. M.) ako aj výpoveďami (G. D., U. M., X. V., U. I.), poskytnutými PPZ, NAKA, NJFP Expozitúra Stred Banská Bystrica nebolo preukázané splnenie podmienok na uskutočnenie obchodov. V konaní tak nebolo preukázané ani nadobudnutie tovaru dodávateľom žalobcu od daňových subjektov KEVOLA, s.r.o. a DREVO DM, s.r.o. Taktiež výpoveďami svedkov C. M., Ing. X. U. a R. Q. bola len vo všeobecnosti potvrdená preprava tovaru a obchodovanie so žalobcom. Uvedené výpovede síce nasvedčovali existencii dodávateľsko - odberateľských vzťahov so žalobcom, avšak vo smere preukázania zdaniteľného obchodu v súvislosti s faktúrou č. 16102012 zo dňa 27.10.2012 ich nemožno považovať za postačujúce.

46. Obsahom spisového materiálu sú okrem iných aj zápisnice o miestnych zisťovaniach v Urbárskej lesnej spoločnosti - pozemkové spoločenstvo Málinec a BUČINA DDD, s.r.o., ktorých vyhodnotenie považoval žalobca za nedostatočné. Odvolací súd v tejto súvislosti uvádza, že ich účelom bolo preverovanie obchodných vzťahov so žalobcom (s čím bol žalobca oboznámený v protokole z daňovej kontroly), pričom zistenia z nich vyplývajúce boli správcovi dane vyhodnotené tak, že nemali vplyv na výsledky daňovej kontroly. Týmito zisteniami správca dane v konečnom dôsledku ani nezdôvodňoval svoje závery pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu DPH v súvislosti s faktúrou č. 16102012 zo dňa 27.10.2012 a preto odvolací súd uvedený postup správcu dane nepovažoval za vadu, ktorá by mala za následok nepreskúmateľnosť rozhodnutia.

47. Pokiaľ žalobca vytýkal daňovým orgánom nedostatočne zistený skutkový stav z dôvodu, že nevykonali ďalšie dôkazy, resp. nevykonali už vykonané dôkazy, odvolací súd uvádza, že zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcovi dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosť a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

48. Podľa názoru odvolacieho súdu žalobca neunesol v administratívnom ani v súdnom konaní dôkazné

bremeno a nebolo možné súhlasiť tiež s jeho opakovanými odvolacími námietkami, keď neuviedol žiadne také skutočnosti, s ktorými by sa daňové orgány nevysporiadali. Dôkazné bremeno spočíva aj na daňovom subjekte a dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Aj keď faktúra obsahuje po formálnej stránke všetky predpísané náležitosti, pre daňové účely musia byť skutočnosti na nej deklarované aj preukázateľné inými dôkazmi, čo v tomto prípade absentovalo. Daňové doklady musia na jednej strane jednoznačne preukazovať prijatie zdaniiteľného plnenia a na druhej strane je potrebné, aby bolo preukázané, že k prijatiu tovaru deklarovaného v daňovom doklade reálne aj došlo a to v rámci dojednaných dodávok tovarov jednotlivými dodávateľmi (v tomto prípade F. E. - REK). Pokiaľ nie sú splnené tieto hmotnoprávne podmienky, nie je možné konštatovať, že daňový subjekt preukázal rozhodujúce skutočnosti, ktoré mali vplyv na správne určenie dane tak, ako bola uvedená v hlásení (daňovom priznaní).

49. V tejto súvislosti odvolací súd poukazuje na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp.zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky, č.k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený“.

50. Vo vzťahu k argumentácii žalobcu o nezákonom presune dôkazného bremena zo správcu dane na žalobcu ako platiteľa odvolací súd uvádza, že žalobca okrem faktúry, dodacieho listu a príjmo - výdavkových pokladničných dokladov nepredložil žiadne ďalšie relevantné dôkazy, napr. vo vzťahu k prevzatiu tovaru, jeho preprave, vyskladneniu a pod., ktorými by odstránil pochybnosti o dodaní tovaru deklarovaného faktúrou č. 16102012 zo dňa 27.10.2012 a preto neboli splnené podmienky na presun dôkazného bremena zo žalobcu na správcu dane. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z.), ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie. Odvolací súd dáva do pozornosti aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. I. ÚS 269/2014 <.-13 zo dňa 04.06.2014, v ktorom konštatoval, že dôkazné bremeno pri dokazovaní v daňovom konaní vo väčšej miere spočíva na daňovom subjekte. Správca dane preukazuje najmä existenciu skutočností rozhodujúcich pre určenie výšky dane, daňový subjekt preukazuje pravdivosť údajov uvedených v daňovom priznaní a iných podaní, dokladov a výpovedí ovplyvňujúcich priebeh daňového konania. V tejto súvislosti je potrebné tiež zohľadniť skutočnosť, že aj zo zákona o DPH vyplývajú pre daňové subjekty prísnejšie podmienky pre preukázanie nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty, ako to je u iných daní, a to najmä z dôvodu zložitosti a náročnosti daňovej kontroly v týchto prípadoch.

51. Odvolací súd nespochybňuje skutočnosť, že každá obchodná spoločnosť si slobodne vyberá svojich obchodných partnerov, pričom nezodpovedá za činnosť svojho obchodného partnera, za vedenie jeho účtovnej a inej evidencie. Na druhej strane žalobca ako platiteľ DPH pri uplatňovaní práva na odpočet dane zodpovedá za preukázanie existencie svojho nároku. Bolo nesporne povinnosťou žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočet DPH. Samotná existencia predmetnej faktúry nepostačuje. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniiteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Žalobca mal pritom dostatočný priestor na to, aby už v rámci daňovej kontroly uviedol všetky rozhodné skutočnosti a navrhol vykonať dôkazy, ktoré by podporili skutkový záver o uskutočnení zdaniiteľného plnenia. Tento priestor mal taktiež v odvolacom konaní pred žalovaným. Správca dane

aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať na čo najúplnejšie zistenie potrebných skutočností, vykonal rozsiahle dokazovanie. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH.

52. Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na vyššie uvedené konštatuje, že žalobca v odvolaní neuviedol žiadne námietky, ktorými by spochybnil správnosť záverov krajského súdu o zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného, krajský súd sa so žalobnými námietkami zrozumiteľným a presvedčivým spôsobom vysporiadal a preto napadnutý rozsudok ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

53. O trovách odvolacieho konania rozhodol odvolací súd s poukazom na § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 246c veta prvá O.s.p a § 224 ods. 1 O.s.p. v súlade s ustanovením § 142 ods. 1 O.s.p. tak, že v odvolacom konaní neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.