

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	4Sžf/10/2015
Identifikačné číslo spisu:	3013201008
Dátum vydania rozhodnutia:	04.11.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Zemková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:3013201008.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Petry Príbelskej, PhD., v právnej veci žalobcu: GIBALEX, s.r.o., so sídlom Slovenskej armády 48, Nemšová, IČO: 31 408 401, zastúpený: Advokátskou kanceláriou Mojžiš a partneri, s.r.o., so sídlom Sasinkova 10, Bratislava, IČO: 35 892 994, proti žalovanému: Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/498030/2013/5051 zo dňa 16. októbra 2013, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/35/2013-58 zo dňa 23. septembra 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/35/2013-58 zo dňa 23. septembra 2014 p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.) zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/498030/2013/5051 zo dňa 16. októbra 2013, ktorým podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 9301401/5/3379401/2013/Vásk zo dňa 12.07.2013. Týmto prvostupňovým rozhodnutím bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie júl 2009 vo výške 142 616,30 €.

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že žalobné dôvody, na základe ktorých žalobca žiadal napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie, nie sú opodstatnené. Rozhodnutie a postup žalovaného v medziach žaloby sú v súlade so zákonom, keďže krajský súd v konaní žalovaného správneho orgánu nezistil takú vadu, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého správneho

rozhodnutia, a teda správnej žalobe nie je možné priznať úspech, na základe čoho prvostupňový súd rozsudkom vyslovil, že žaloba sa zamietla.

K porušeniu základných zásad daňového konania krajský súd poukázal na skutočnosť, že žalobca bol správcom dane priebežne informovaný o skutočnostiach zistených v rámci výkonu daňovej kontroly. Tvrdenie žalobcu, že bol ukrátený na svojich právach postupom daňových orgánov tým, že správca dane bol povinný uviesť, aké konkrétne návrhy a doklady mal žalobca predložiť správcovi dane na odstránenie pochybností o reálnosti zdaniteľného obchodu, nie je podľa názoru krajského súdu v súlade so zákonom. Daňový subjekt je povinný preukázať všetky skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, alebo ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov (§ 24 ods. 1 písm. a/ daňového poriadku), a teda nielen tie skutočnosti, na ktoré ho vyzval správca dane.

Žalobca v žalobe namietal nevyužitie inštitútu predvedenia svedka Y. Y., k čomu krajský súd uviedol, že z administratívneho spisu je zrejmé, že Y. Y. telefonoval dňa 19.03.2013 správcovi dane s tým, že je dlhodobo odcestovaný, a teda dňa 08.04.2013 sa nemôže dostať na Daňový úrad Trenčín. Po návrate zo zahraničia, koncom mája 2013, sa telefonicky dohodne so zamestnancom správcu dane na novom termíne podania svedeckej výpovede. Y. Y. sa už so správcom dane neskontoval, podľa krajského súdu je zrejmé, že sa zdržiava v zahraničí a táto skutočnosť bráni predvedeniu. Na základe uvedeného krajský súd konštatoval, že správca dane nepostupoval v rozpore so zákonom.

K námietke o nedostatočne zistenom skutkovom stave prvostupňový súd považoval za rozhodujúce, že ak medzi odberateľom a dodávateľom nie je preukázané reálne zdaniteľné plnenie a napriek tomu dodávateľ vystaví odberateľovi faktúru, jediným ekonomickým dôvodom takéhoto konania je získanie nenáležitej daňovej výhody, ktorá vo vzťahu k štátnemu rozpočtu predstavuje daňový únik. Z prvostupňového rozhodnutia ako aj z napadnutého rozhodnutia žalovaného podľa krajského súdu jednoznačne vyplýva, ktoré skutočnosti boli podkladom pre zistenie skutkového stavu, aké úvahy viedli daňové orgány pri hodnotení dôkazov a na základe akých zistení dospeli daňové orgány k právnomu záveru, že žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok na uplatnenie práva na odpočet DPH za zdaňovacie obdobie júl 2009. Y. Y. ani bývalý konateľ spoločnosti Ostwerke, s.r.o., V. W. na žiadosť správcu dane o zapožičanie dokladov spoločnosti Ostwerke, s.r.o., nereagovali a doklady správcovi dane nepredložili. Y. Y. sa k správcovi dane, aj napriek viacerým predvolaniam na výsluch neustanovil a V. W., (ktorý nebol v zdaniteľnom období júl 2009 konateľom spoločnosti Ostwerke, s.r.o.), sa absolútne nevedel vyjadriť k podrobnostiam zdaniteľného plnenia. Spoločnosť Ostwerke, s.r.o., sa na adrese sídla zapísaného v obchodnom registri nenachádza. Z týchto skutočností je podľa názoru krajského súdu jediný logický záver, a to, že k reálnemu zdaniteľnému plneniu uvedenému na sporných faktúrach medzi žalobcom a spoločnosťou Ostwerke, s.r.o., nedošlo. Žalobcom predložené CMR sa týkali iného zdaňovacieho obdobia a išlo o dodávky tovaru od iného dodávateľa.

Prvostupňový súd ďalej uvádza, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nespĺnenie nie je možné odpustiť, (keďže to zákon neustanovuje), ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady daňového dokladu a ani v prípade dobromyseľnosti platiteľa. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné plnenia boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre, a že prijaté služby a tovary ďalej použil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ.

Na záver krajský súd konštatoval, že v danej súdnej veci finančné orgány oboch stupňov dôvodne ustálili, že zdaniteľné plnenia neboli reálne uskutočnené, preto žalobcovi nemohlo byť priznané právo na odpočet DPH na vstupe podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby najvyšší súd

rozsudok Krajského súdu v Trenčíne zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. Podľa žalobcu krajský súd porušil ustanovenie § 205 ods. 2 písm. a/, c/, d/, e/, f/ O.s.p. a nedostatočne zistil skutkový stav, pretože nevykonával dôkazy, ktoré sú potrebné na zistenie skutkového stavu.

V dôvodoch odvolania žalobca uviedol, že správca dane a žalovaný nesprávne posúdili rozloženie dôkazného bremena. Správca dane uzatvoril daňovú kontrolu rozhodnutím, bez vykonania ústneho pojednávania, kde by oboznámil daňový subjekt o svojich pochybnostiach. Žalobca predložil správcovi dane faktúry a daňové priznania, pretože mal za to, že tieto predložené listiny sú dostatočný dôkaz na uplatnenie práva na odpočet dane, na základe čoho nepovažoval za potrebné predkladať správcovi dane aj nákladné listy CMR. Tieto nákladné listy však predložil v žalobe podanej na Krajský súd v Trenčíne, ktorý podľa žalobcu nedostatočne zistil skutkový stav a nákladné listy CMR ako dôkaz nevyhodnotil správne. Žalobca poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011 a 3Sžf/1/2010.

K tvrdeniu správcu dane a krajského súdu o tom, že celý obchod bol reťazovým obchodom, žalobca uvádza, že celý priebeh obchodu od prvého dodávateľa až k poslednému odberateľovi je zdokladovaný zisťovaním vykonaným Daňovým úradom Trenčín. Tovar síce bol dodaný v rámci reťazového obchodu, ale podľa žalobcu sa nejednalo o podvodný reťazový obchod. V tejto súvislosti poukazuje žalobca na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), ako aj na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2010.

Žalobca ďalej namietal skutočnosť, že jeho odberateľom boli plnenia plne akceptované a odberatelia si uplatnili právo na odpočítanie dane podľa § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty s tým, že daň im bola odpočítaná. Žalobcovi nie je zrejmé, prečo správca dane neskúmal i ďalších účastníkov tohto obchodu a prečo následne nedošlo k postihu jeho dodávateľov a subdodávateľov, ktorí so žalobcom obchodovali a spolu s ním sa zúčastnili na reťazovom obchode.

V neposlednom rade žalobca argumentuje aj tým, že krajský súd rozhodol bez nariadenia pojednávania, čím porušil § 115a ods. 1 O.s.p.. Žalobca sa práva na verejné pojednávanie nevzdal, naopak nesúhlasil s rozhodnutím veci bez nariadenia pojednávania.

III.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu uviedol, že žalobca v odvolaní uvádza tie isté námietky, ktoré boli predmetom súdneho prieskumu na krajskom súde. Žalovaný naďalej v plnom rozsahu trvá na svojich záveroch uvedených jednak v žalobou napadnutom rozhodnutí, ako aj v stanovisku podanom k žalobe a navrhuje, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk, rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy (§ 244 ods. 1 O.s.p.).

Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že daňová kontrola na daň z pridanej hodnoty za obdobie január - december 2009, január -

február 2010, máj - júl 2010, máj - august 2011, október - december 2011 o výsledku ktorej vyhotovil Daňový úrad Trenčín Protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly č. 9301401/5/2522468/2013/Vásk zo dňa 06.06.2013. Kontrola bola zameraná na dodržiavanie zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty. Správca dane zistil, že v zdaňovacom období júl 2009 platiteľ dane - žalobca porušil § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty tým, že nesplnil podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z prijatých tovarov, ktoré mala dodať spoločnosť Ostwerke, s.r.o., Banská Bystrica. Na základe týchto výsledkov kontroly vydal prvostupňový správny orgán rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane č. 9301401/5/3379401/2013/Vásk zo dňa 12.07.2013, ktorým vyrubil platiteľovi rozdiel dane za zdaňovacie obdobie júl 2009 v sume 142 616,30 €. Žalobca sa voči tomuto rozhodnutiu odvolal, na základe čoho žalovaný svojím rozhodnutím č. 1100306/1/498030/2013/5051 zo dňa 16.10.2013 potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 9301401/5/3379401/2013/Vásk zo dňa 12.07.2013. Žalobca následne podal na Krajský súd v Trenčíne žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného.

Zo súdneho a administratívneho spisu najvyšší súd zistil, že žalobca si uplatnil nárok na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa Ostwerke s.r.o., Zvolenská cesta 14, Banská Bystrica, IČO: 36 743 950:

- faktúra číslo 9402009 zo dňa 2. júla 2009, základ dane 22 784,37 €, DPH vo výške 4 329 €, celková suma 27 113,37 €,
- faktúra číslo 9412009 zo dňa 2. júla 2009, základ dane 25 741,95 €, DPH vo výške 4 891 €, celková suma 30 632,95 €,
- faktúra číslo 9422009 zo dňa 5. júla 2009, základ dane 34 084,51 €, DPH vo výške 6 476,10 €, celková suma 40 560,61 €,
- faktúra číslo 9432009 zo dňa 5. júla 2009, základ dane 23 030,80 €, DPH vo výške 4 394,90 €, celková suma 27 525,70 €,
- faktúra číslo 9442009 zo dňa 5. júla 2009, základ dane 27 056,52 €, DPH vo výške 5 140,70 €, celková suma 32 097,22 €,
- faktúra číslo 9582009 zo dňa 6. júla 2009, základ dane 8689,59 €, DPH vo výške 1 651 €, celková suma 10 340,59 €,
- faktúra číslo 9592009 zo dňa 7. júla 2009, základ dane 40 563,36 €, DPH vo výške 7 707 €, celková suma 48 270,36 €,
- faktúra číslo 9602009 zo dňa 8. júla 2009, základ dane 22 182,21 €, DPH vo výške 4 214,20 €, celková suma 26 394,41 €,
- faktúra číslo 9612009 zo dňa 8. júla 2009, základ dane 9228,97 €, DPH vo výške 1 753,50 €, celková suma 10 982,47 €,
- faktúra číslo 9622009 zo dňa 9. júla 2009, základ dane 30 889,70 €, DPH vo výške 5 869 €, celková suma 36 758,70 €,
- faktúra číslo 9632009 zo dňa 12. júla 2009, základ dane 26 929,80 €, DPH vo výške 5 116,70 €, celková suma 32 046,50 €,
- faktúra číslo 9642009 zo dňa 12. júla 2009, základ dane 35 627,81 €, DPH vo výške 6 769,30 €, celková suma 42 397,11 €,
- faktúra číslo 9652009 zo dňa 12. júla 2009, základ dane 37 641,62 €, DPH vo výške 7 151,90 €, celková suma 44 793,52 €,
- faktúra číslo 9922009 zo dňa 13. júla 2009, základ dane 9 229,57 €, DPH vo výške 1 753,60 €, celková suma 10 983,17 €,
- faktúra číslo 10002009 zo dňa 15. júla 2009, základ dane 9430,96 €, DPH vo výške 1 791,90 €, celková suma 11 222,86 €,
- faktúra číslo 10012009 zo dňa 15. júla 2009, základ dane 26 521,15 €, DPH vo výške 5 039 €, celková suma 31 560,15 €,
- faktúra číslo 10022009 zo dňa 16. júla 2009, základ dane 32 071,16 €, DPH vo výške 6 093,50 €, celková suma 38 164,66 €,
- faktúra číslo 10032009 zo dňa 19. júla 2009, základ dane 26 499,47 €, DPH vo výške 5 034,90 €, celková suma 31 534,37 €,
- faktúra číslo 10042009 zo dňa 19. júla 2009, základ dane 25 459,21 €, DPH vo výške 4 837,20 €, celková suma 30 296,41 €,

- faktúra číslo 10052009 zo dňa 19. júla 2009, základ dane 28 091,11 €, DPH vo výške 5 337,30 €, celková suma 33 428,41 €,
- faktúra číslo 10212009 zo dňa 20. júla 2009, základ dane 8 604,87 €, DPH vo výške 1 634,90 €, celková suma 10 239,77 €,
- faktúra číslo 10222009 zo dňa 21. júla 2009, základ dane 9 496,49 €, DPH vo výške 1 804,30 €, celková suma 11 300,79 €,
- faktúra číslo 10232009 zo dňa 22. júla 2009, základ dane 9 551,86 €, DPH vo výške 1 814,90 €, celková suma 11 366,76 €,
- faktúra číslo 10242009 zo dňa 22. júla 2009, základ dane 26 570,82 €, DPH vo výške 5 048,50 €, celková suma 31 619,32 €,
- faktúra číslo 10252009 zo dňa 23. júla 2009, základ dane 33 493,51 €, DPH vo výške 6 363,80 €, celková suma 39 857,31 €,
- faktúra číslo 10262009 zo dňa 26. júla 2009, základ dane 26 542,66 €, DPH vo výške 5 043,10 €, celková suma 37 585,76 €,
- faktúra číslo 10272009 zo dňa 26. júla 2009, základ dane 32 460,64 €, DPH vo výške 6 167,50 €, celková suma 38 628,14 €,
- faktúra číslo 10282009 zo dňa 27. júla 2009, základ dane 13 930,39 €, DPH vo výške 2 641,60 €, celková suma 16 544,99 €,
- faktúra číslo 10482009 zo dňa 27. júla 2009, základ dane 8 202,80 €, DPH vo výške 1 558,50 €, celková suma 9 761,30 €,
- faktúra číslo 10492009 zo dňa 29. júla 2009, základ dane 9 404,55 €, DPH vo výške 1 786,90 €, celková suma 11 191,45 €,
- faktúra číslo 10502009 zo dňa 29. júla 2009, základ dane 27 417,40 €, DPH vo výške 5 209,30 €, celková suma 32 626,70 €,
- faktúra číslo 10512009 zo dňa 30. júla 2009, základ dane 9898,52 €, DPH vo výške 1 880,70 €, celková suma 11 779,22 €,
- faktúra číslo 10522009 zo dňa 30. júla 2009, základ dane 33 213,57 €, DPH vo výške 6 310,60 €, celková suma 39 524,17 €.

V daňovom priznaní dane z pridanej hodnoty za mesiac júl 2009 žalobca uviedol, že došlo k dodaniu tovaru a služieb podľa § 8 a 9 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty so základom dane 770 190,62 €, daň 146 336,22 € a k nadobudnutiu tovaru v tuzemsku podľa § 11 a § 11a zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty so základom dane 2 013,64 €, daň 382,59 €, daň celkom vyčíslená sumou 146 719,81 €, odpočítanie dane celkom podľa § 49 až § 54 zákona č. 222/2004 Z. z. v sume 143 321,56 €, z toho podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. 142 938,97 €, vlastná daňová povinnosť žalobcu bola vyčíslená v daňovom priznaní sumou 3 397,25 €.

Žalobca na preukázanie svojich tvrdení a na preukázanie splnenia podmienok pre odpočet dane z pridanej hodnoty predložil fotokópiu Rámcovej kúpnej zmluvy uzatvorenej so spoločnosťou Ostwerke, s.r.o., zo dňa 01.05.2009 s podpismi a s pečiatkami zmluvných partnerov, CMR Medzinárodný nákladný list zo dňa 17.08.2011 a 26.02.2009. V administratívnom spise sa ďalej nachádzajú predmetné faktúry č. 9412009 zo dňa 2. júla 2009, č. 9422009 zo dňa 5. júla 2009, č. 9432009 zo dňa 5. júla 2009, č. 9442009 zo dňa 5. júla 2009, č. 9582009 zo dňa 6. júla 2009, č. 9592009 zo dňa 7. júla 2009, č. 9602009 zo dňa 8. júla 2009, č. 9612009 zo dňa 8. júla 2009, č. 9622009 zo dňa 9. júla 2009, č. 9632009 zo dňa 12. júla 2009, č. 9642009 zo dňa 12. júla 2009, č. 9652009 zo dňa 12. júla 2009, č. 9922009 zo dňa 13. júla 2009, č. 10002009 zo dňa 15. júla 2009, č. 10012009 zo dňa 15. júla 2009, č. 10022009 zo dňa 16. júla 2009, č. 10032009 zo dňa 19. júla 2009, č. 10042009 zo dňa 19. júla 2009, č. 10052009 zo dňa 19. júla 2009, č. 10212009 zo dňa 20. júla 2009, č. 10222009 zo dňa 21. júla 2009, č. 10232009 zo dňa 22. júla 2009, č. 10242009 zo dňa 22. júla 2009, č. 10252009 zo dňa 23. júla 2009, č. 10262009 zo dňa 26. júla 2009, č. 10272009 zo dňa 26. júla 2009, č. 10282009 zo dňa 27. júla 2009, č. 10482009 zo dňa 27. júla 2009, č. 10492009 zo dňa 29. júla 2009, č. 10502009 zo dňa 29. júla 2009, č. 10512009 zo dňa 30. júla 2009, č. 10522009 zo dňa 30. júla 2009 (ďalej len ako „predmetné faktúry“), kde ako odberateľ je uvedený žalobca - spoločnosť GIBALEX spol. s r.o., a ako dodávateľ spoločnosť Ostwerke s.r.o.,.

V priebehu vykonávania daňovej kontroly u daňového subjektu - žalobcu, správca dane Daňový úrad Trenčín vykonal niekoľko ústnych pojednávanií, za účelom preukázania reálneho uskutočnenia obchodu medzi žalobcom a spoločnosťou Ostwerke s.r.o.. Konateľmi žalobcu, spoločnosti GIBALEX spol. s r.o., boli v čase vykonania daňovej kontroly, v čase prebiehajúceho vyrubovacieho konania, súdneho konania a aj v súčasnosti sú Krzysztof Gibala a Eva Karausová, ktorí sa zúčastňovali ústnych pojednávanií pred Daňovým úradom Trenčín. Na pojednávaní konanom dňa 03.09.2012 Krzysztof Gibala uviedol, že prevažujúcim predmetom podnikateľskej činnosti žalobcu je obchodná činnosť, obchodnou komoditou z 90 % je mäso a zvyšok 10 % je drogeria s tým, že mäso bolo nakupované od spoločností Ostwerke s.r.o., HK trade, PARADISSE s.r.o., a predávané prevažne do mäsových kombinátov napr. Púchovský mäsový priemysel, a.s., LAPREMA, s.r.o., Líška, s.r.o.. Z obsahu administratívneho spisu najvyšší súd zistil, že na pojednávaní zo dňa 14.03.2013 bol vypočutý V. W. konateľ spoločnosti Ostwerke s.r.o., v období od 07.03.2008 do 28.06.2010 (ďalej len „bývalý konateľ“), ktorému boli predložené k nahliadnutiu dodávateľské faktúry za rok 2009 a 2010 a ku ktorým uviedol, že iba niektoré z nich vystavil a podpísal. Na otázku, či sa zdaniteľné obchody uvedené na predložených faktúrach uskutočnili, odpovedal, že zdaniteľné obchody sa uskutočnili na tých faktúrach, ktoré osobne vystavil a podpísal. K dodávke mäsa uviedol, že mäso sa vozilo v chladiacich kamiónoch, od českého dodávateľa, nemá vedomosť o tom, kto objednával prepravu mäsa, k manipulácii s tovarom sa nevedel vyjadriť. Bývalý konateľ ďalej uviedol, že on osobne uzatváral zmluvy k dodávke mäsa, no nevie s kým. Spolupráca so spoločnosťou GIBALEX spol. s r.o., sa skončila v septembri 2010, k dôvodom sa odmietol vyjadriť.

Opakovane bol na výsluch predvolávaný splnomocnený zástupca spoločnosti Ostwerke s.r.o., Y. Y., avšak tento sa ani raz na výsluch nedostavil. Podľa úradného záznamu zo dňa 20.03.2013 (č. I. 31) Y. Y. dňa 19.03.2013 telefonicky správcovi dane oznámil, že na výsluch sa nemôže dostať, nakoľko je odcestovaný v zahraničí. Vráti sa koncom mája a telefonicky potvrdí návrat a zároveň dohodne termín výsluchu u správcu dane.

Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, v znení účinnom v čase vydania napadnutého rozhodnutia (ďalej len ako „zákon o DPH“), predmetom dane je

- a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- b) poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len „členský štát“),
- d) dovoz tovaru do tuzemska.

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 5a) 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.

Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2, písm. a/ zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3

a) 7. Platiťel môže odpočítat' daň, ak je daň

- a) voči nemu uplatnená iným platiťelom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiťelovi dodané,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

Podľa § 51 ods. 1 zákona o DPH, Právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiťel uplatniť, ak

- a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiťela 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) má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu,
- d) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d) má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiťel uvedený ako príjemca alebo dovozca.

Podľa § 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v znení účinnom v čase vydania napadnutého rozhodnutia (ďalej len ako „daňový poriadok“), 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 prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určenie a vyrubenie dane.

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.

Podľa § 24 ods. 1 písm. a/ a c/ daňového poriadku daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, 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.

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

Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú 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.

Podľa § 219 ods. 1 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods. 2 O.s.p. ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Odvolací súd vyhodnotil rozsah a dôvody odvolania vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu ako aj s CMR

predloženými v konaní pred krajským súdom a s prihliadnutím na ustanovenie § 219 ods. 2 O.s.p. došiel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa odvolací súd stotožňuje v celom rozsahu.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. 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.

Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných zákonných ustanovení. 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 správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úloha, 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 skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj 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“.

Z citovaných ustanovení daňového poriadku, ako aj z rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, či Ústavného súdu Slovenskej republiky má najvyšší súd za to, že dôkazné bremeno v daňovom konaní zaťažuje primárne daňový subjekt. Najvyšší súd sa v tomto prípade preto stotožnil s názorom krajského súdu, že žalobca v konaní nepreukázal reálny obsah predmetných faktúr vystavených dodávateľom spoločnosťou Ostwerke s.r.o., t. j. reálne plnenie tam zúčtovaných

obchodov. Žalobca v konaní okrem predmetných faktúr, kópie rámcovej kúpenej zmluvy uzavretej so spoločnosťou Ostwerke s.r.o., a CMR medzinárodných nákladných listov, ktoré ale nesúvisia časovo s predmetným obdobím júl 2009, nepredložil žiadne iné dôkazy o tom, že dodávky tovaru deklarované na predmetných faktúrach boli uskutočnené. Avšak v priebehu daňovej kontroly preukazoval žalobca uskutočnenie predmetných dodávok mäsa len na základe faktúr a nevedel vierohodne preukázať na materiálnej báze reálne dodanie tovaru. Pokiaľ ide o CMR medzinárodné nákladné listy, ktoré žalobca predložil v priebehu súdneho konania, tieto nepovažuje odvolací súd za relevantný dôkaz preukazujúci reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov v posudzovanom období, nakoľko tieto CMR medzinárodné nákladné listy nezodpovedajú kontrolovanému zdaňovaciemu obdobiu júl 2009, ale sú datované august 2011 (č. l. 20) a február 2009 (č. l. 21). Krajský súd sa teda správne vysporiadal s vyhodnotením týchto CMR medzinárodných nákladných listov, či ich nemožno považovať ako relevantný dôkaz v konaní.

Podľa názoru najvyššieho súdu žalobca neunesol v administratívnom ani v súdnom konaní, dôkazné bremeno a nebolo možné súhlasiť tiež s jeho opakovanými odvolacími námietkami, keď neuvedol 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 faktúry obsahujú po formálnej stránke všetky predpísané náležitosti, pre daňové účely musia byť skutočnosti na nich deklarované aj preukázateľné inými dôkazmi, čo v tomto prípade absentovalo.

Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá pre správcu dane v daňovom konaní ustanovuje povinnosť postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi. V zmysle zásady súčinnosti správcu dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov, podľa 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 v daňovom konaní vyšlo najavo.

Záverom odvolací súd konštatuje, že bolo nesporne povinnosťou žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočet DPH. Existencia predmetných faktúr nepostačuje. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Výpoveď bývalého konateľa spoločnosti Ostwerke s.r.o., počas vykonávania daňovej kontroly žiadnym vierohodným spôsobom nepreukázala reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov, práve naopak, táto výpoveď bol zmätočná, nepresná nepreukazujúca relevantné skutočnosti. Splnomocnený zástupca spoločnosti Ostwerke s.r.o., sa na výsluch, aj napriek opakovanému doručenému predvolaniu, nikdy nedostavil. Telefonicky síce oznámil správcovi dane, že sa nachádza v zahraničí, no zároveň uviedol, že návrat zo zahraničia telefonicky potvrdí, k čomu nedošlo. Nebolo teda v reálnych možnostiach správcu dane predviesť túto osobu k výsluchu. Opätovne poukazujúc na vyššie konkretizované a popísané zásady daňového konania, konkrétne zásady dokazovania, bolo predovšetkým v záujme žalobcu zabezpečiť prítomnosť splnomocneného zástupcu spoločnosti Ostwerke s.r.o., na ústnom pojednávaní pred správcou dane, a to za účelom preukázania reálneho uskutočnenia zdaniteľných obchodov.

Prvostupňový súd správne uviedol, že daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužitelná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi, čo žalobca nesporne nepreukázal. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre. Faktúry, ktoré predložil žalobca obsahovali len všeobecný popis zdaniteľného plnenia, ktoré je bez predloženia napríklad dodacích listov, dokladov o preprave tovaru, nepreskúmateľné.

Poukazujúc na uvedené, dospel senát odvolacieho súdu k záveru, že súd prvého stupňa sa dostatočným spôsobom vysporiadal s námietkami žalobcu uvedenými v podanej žalobe, podrobne vyhodnotil, že žalobca nepredložil žiadne dôkazy preukazujúce reálny obsah faktúr. Skutkový stav zistený správcou

dane a žalovaným je dostatočný, vychádza nielen z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale aj zo zistení, či v nich neabsentuje materiálny podklad. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať stanovisko.

Pokiaľ ide o námietku žalobcu, že krajský súd rozhodol bez nariadenia pojednávania, čím porušil § 115a O.s.p., žalobca nesprávne poukazuje na § 115a O.s.p., nakoľko v správnom súdnictve sa postupuje podľa piatej časti O.s.p. a iba v prípade, že konkrétna otázka nie je upravená v piatej časti O.s.p., použijú sa primerane ustanovenia prvej, druhej, tretej a štvrtej časti O.s.p. (§ 246c ods. 1 O.s.p.).

Podľa § 250f ods. 2 O.s.p. súd môže vyzvať účastníka, aby sa vyjadril k prejednávaniu veci bez nariadenia pojednávania do 15 dní od doručenia výzvy. Súd môže k výzve pripojiť doložku, že ak sa účastník v určitej lehote nevyjadrí, bude sa predpokladať, že nemá námietky.

Krajský súd v Trenčíne výzvou zo dňa 23.01.2014 (č. 1. 29 súdneho spisu) vyzval žalobcu, aby sa vyjadril, či súhlasí s prejednaním veci bez pojednávania podľa § 250f ods. 2 O.s.p. s poučením, že ak sa v určenej lehote 15 dní nevyjadrí, bude sa predpokladať, že nemá námietky. Predmetná výzva bola právnomu zástupcovi žalobcu doručená dňa 03.02.2014, no žalobca sa k výzve nevyjadril v stanovenej lehote a teda krajský súd mal správne za to, že žalobca nemá námietky k prejednaní veci bez nariadenia pojednávania. Rozhodnutím veci bez nariadenia pojednávania teda nedošlo k porušeniu práv žalobcu, keďže ide o vec prejednávanú podľa druhej hlavy piatej časti O.s.p. v režime správneho súdnictva.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil. Rozhodnutia žalovaného a správcu dane obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti, žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a logického uvažovania, všetky dôkazy hodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z týchto podstatných dôvodov napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/35/2013-58 zo dňa 23.09.2014 ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. Žalobca v odvolacom konaní nebol úspešný, preto mu súd náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.