

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžf/72/2015
Identifikačné číslo spisu: 8014201177
Dátum vydania rozhodnutia: 28.02.2018
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:8014201177.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Kataríny Benczovej, v právnej veci žalobcu: Nobyva, spol. s r.o., so sídlom Záhradná 5, 082 21 Veľký Šariš, IČO: 44 070 985, právne zastúpeného Benčík & partners Advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom v Prešove, Františkánske námestie č. 4, 080 01 Prešov, proti žalovanému Finančné riaditeľstvo SR, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného č.: 1100305/1/351508/2014/5293 zo dňa 01. augusta 2014, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/64/2014-64 zo dňa 05. augusta 2015, jednohlasne, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/64/2014-64 zo dňa 05. augusta 2015 p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č.: 1100305/1/351508/2014/5293 zo dňa 01.08.2014 (ďalej len „druhostupňové rozhodnutie“, „napadnuté rozhodnutie“, „preskúmané rozhodnutie“), ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov (ďalej len „prvostupňový správny orgán“) č.: 9701402/5/526631/2014 zo dňa 10.02.2014 ktorým určil žalobcovi rozdiel dane v sume 24.600 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2012. Daňový úrad Prešov znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2012 zo sumy 24.676,72 € na sumu 76,72 €. O trovách konania rozhodol krajský súd tak, že účastníkom ich náhradu nepriznal.

Krajský súd uviedol, že podstatnou námietkou žalobcu v žalobe bola tá skutočnosť, že správca dane,

ako aj žalovaný porušili práva žalobcu v hmotnoprávnej rovine, na ktoré poukázal žalobca v žalobe a následne v predmetnej veci nesprávne vyhodnotil dodanie tovaru s poukazom na ustanovenie § 19 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH v spojení s ustanoveniami § 49 až 51 zákona o DPH vzhľadom na uvedené zdaňovacie obdobie júl 2012 a na uplatnený nadmerný odpočet na DPH. Súd mal za preukázané zo zisteného skutkového stavu, že ide o reťazec dodávateľsko - odberateľských vzťahov medzi žalobcom a spoločnosťami, pričom žalobca deklaroval dodanie tovaru s prírodného kameňa dlažby Perla od dodávateľa S&J PRESSBURG plus s.r.o. na základe faktúry č. 2012168 zo dňa 12.07.2012 v celkovej hodnote 147 600 Eur. Základným kritériom pre posúdenie správnosti posúdenia nároku na vrátenie nadmerného odpočtu v prospech žalobcu za zdaňovacie obdobie júl 2012 bola aplikácia ustanovení § 49 až 51 zákona o DPH, podľa ktorých je odpočítanie dane viazané na splnenie kumulatívne všetkých tam stanovených podmienok, pričom nesplnenie čo i len jednej podmienky spôsobuje nepriznanie nároku.

Krajský súd pri tomto názore vychádzal zo skutočností, ktoré boli správcom dane preukázané v rozsiahlom dokazovaní a takisto ako žalovaný dospel k záveru, že nebolo jednoznačne preukázané reálne dodanie tovaru, ktorý bol predmetom predloženej faktúry zo dňa 12.07.2012 ako hlavného dôkazu daňového subjektu - žalobcu na uplatnený nárok na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie júl 2012, preto u dodávateľa nemohla vzniknúť daňová povinnosť v súlade s príslušnými ustanoveniami § 49 až 51 Zákona o DPH, na ktoré krajský súd poukázal.

Na základe zistených skutočností bol aj súd toho názoru, že dodanie tovaru nemohlo byť preukázané len na základe formálne predloženej faktúry, pričom neboli preukázané po rozsiahlom vykonanom dokazovaní správcom dane, že skutočne boli uskutočnené zdaniteľné obchody tak, ako ich deklaroval žalobca v odvolaní voči prvostupňovému rozhodnutiu, ako aj v podanej žalobe.

Podľa krajského súdu správca dane postupoval v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a pri vyžadovaní plnenia jeho povinností v tomto konaní použil len také prostriedky, ktoré najmenej zaťažovali tak daňový subjekt a umožnili pritom správne vyrubiť a vybrať daň. Podľa súdu správca dane pri hodnotení dôkazov vychádzal z ustanovenia § 24 ods. 1 až ods. 4 Daňového poriadku a ako dôkaz použil všetky prostriedky, ktorými bolo možné zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a tieto podľa názoru súdu boli získané v súlade so všeobecnými záväznými právnymi predpismi, ako aj v súlade s týmito ustanoveniami Daňového poriadku. Podľa názoru súdu sa správca dane jednoznačne riadil ustanovením § 44 ods. 1 Daňového poriadku, pričom v rámci daňovej kontroly zisťoval a preveroval skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola bola vykonaná v rozsahu, ktorý bol nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu. Podľa názoru súdu správca dane vydal rozhodnutie, ktoré vychádzalo jednoznačne zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, pričom obsahovalo všetky náležitosti ustanovené týmto zákonom a v odôvodnení svojho rozhodnutia sa vyporiadal so všetkými návrhmi a námietkami daňového subjektu, pričom uviedol všetky úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých správca dane rozhodoval. Čo sa týka rozhodnutia žalovaného tento poukázal na rozsiahle dokazovanie správcu dane, pričom sa s vykonaným dokazovaním v plnom rozsahu stotožnil a odkázal na splnenie jednotlivých ustanovení daňového poriadku a rozhodnutie správcu dane považoval za zákonné.

Podľa krajského súdu žalobca v tomto konaní neunesol dôkazné bremeno vyplývajúce mu z ustanovení Daňového poriadku, pretože nepreukázal, že došlo k dodaniu tovaru takým spôsobom, ako to deklaroval na základe predloženej faktúry zo dňa 12.07.2012 ev.č. FD 12036 za dodanie prírodného kameňa, dlažby PERLA v množstve 200 m², v celkovej hodnote 147.000 € bez DPH, vo výške DPH 24.600 €.

S poukazom na obsah ustanovení § 49 až 51 Zákona o DPH bol žalobca jednoznačne povinný preukázať reálne dodanie tovaru tak, ako bolo deklarované žalobcom s poukazom na jediný jeden dôkaz a to písomnú faktúru. V tejto súvislosti aj krajský súd argumentoval tým, že formálne predloženie faktúry nemohlo byť považované za jednoznačné splnenie podmienok uvedených v § 49 ods. 1, ods. 2 a v § 71 ods. 2 písm. f/ zákona č. 222/2004 Z.z. zo strany žalobcu o reálnom dodaní tovaru.

K námietke žalobcu týkajúcej sa neskorého oboznámenia žalobcu s výsledkami o medzinárodnej výmene daňových informácií, bol krajský súd toho názoru, že správca dane určil primeranú lehotu s poukazom na ustanovenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku v trvaní 15 dní žalobcovi na vyjadrenie sa, pričom žalobca mal možnosť k oboznámeniu sa s medzinárodnými informáciami, ktoré mu boli písomne doručené dňa 09.12.2013, pričom oznámenie bolo zo dňa 03.12.2013 a týmto vyzval správca dane žalobcu na uplatnenie si svojho práva s poukazom na ustanovenie § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku. Lehotu 15 dní, ktorá bola daná žalobcovi na vyjadrenie považoval súd za súladnú s ustanovením § 46 ods. 5 Daňového poriadku a preto považuje túto námietku žalobcu za neodôvodnenú.

Pokiaľ išlo o námietky, že správca dane riešil v prvostupňovom rozhodnutí otázku, ktoré sa netýkali kontrolovanej dane, v tejto súvislosti súd jednoznačne poukazuje na rozsiahle dokazovanie správcu dane ohľadom zistenia odberateľsko - dodávateľských vzťahov v rámci reťazca obchodnej činnosti, ktorého súčasťou bola aj preverovaná faktúra žalobcu od dodávateľa zo dňa 12.07.2012 v sume 147 600 € bez DPH a pokiaľ žalovaný vo svojom rozhodnutí spochybnil nárok žalobcu na odpočítanie sumy 24 600 € za dodanie tovaru z prírodného kameňa - dlažby Perla od dodávateľa S&J PRESSBURG plus s.r.o. za predmetnú faktúru zo dňa 12.07.2012 v tomto rozsahu súd jednoznačne považoval závery za správne, ktoré boli uvedené jednak v rozsiahlom rozhodnutí správcu dane, ako aj v rozhodnutí žalovaného, ktorý sa s touto námietkou žalobcu dôsledne podľa názoru súdu vypořiadal v celom rozsahu, preto aj súd považuje predmetnú námietku uvedenú žalobcom v žalobe za neodôvodnenú.

Námietku týkajúcu sa paralelne vykonávaných kontrol u žalobcu s poukazom aj na podnet, ktorý bol podaný na krajskú prokuratúru žalobcom v roku 2013 považoval súd za neodôvodnenú a tendenčnosť, na ktorú poukazoval žalobca v žiadnom prípade ani súd vo vykonávaní uvedených daňových kontrol u žalobcu nevzhladol. Preto považoval aj dôvod porušenia čl. 35 ods. 1 Ústavy SR za súdom neakceptovateľný.

Námietky žalobcu, že správca dane, ako aj žalovaný vyhodnotili subdodávateľov a týchto vo vzťahu k žalobcovi spochybnili, pričom žalobca v žalobe konštatoval, že nemôže niesť zodpovednosť za vedenie účtovníctva a podnikateľskú činnosť iných daňových subjektov, aj súd je toho názoru, že žalobca, ktorý sa zúčastnil na fakturačných dodávkach tovarov v rámci obchodníkov z komoditou - žulová dlažba musel dostatočne na základe zistených skutočností, ktoré boli preukázané z rozsiahleho dokazovania správcu dane vedieť, že kúpou tohto tovaru od dodávateľa S&J PRESSBURG plus s.r.o. a jej fakturácia pre odberateľa EUROCOO a.s. je nanajvýš spochybniteľná.

Poukazovanie žalobcu na obsah rozhodnutia NS SR pod sp. zn. 3Sžf/1/2011 z 15.03.2011, ako aj na rozsudok Európskeho súdneho dvora z 12.01.2006 v prípadoch C-354/03, C-355/03 a C-484/03, vyhodnotil súd tak, že uvedené rozhodnutia tak NS SR, ako aj SD EÚ sa týkajú iných skutočností nároku na odpočet, ktoré boli v týchto konaniach deklarované jednotlivými daňovými subjektmi. V tejto súvislosti poukázal krajský súd na rozhodnutia NS SR v obdobných veciach, v ktorých išlo o rovnakú, resp. podobnú situáciu 4Sžf/32/2012 z 27.11.2012, 3Sžf/36/2012 z 01.07.2015, 4Sžf/39/2014 zo dňa 01.04.2015.

Žalovaný ako odvolací orgán podľa názoru krajského súdu postupoval v súlade s príslušným ustanovením § 74 ods. 2 Daňového poriadku, pričom napadnuté rozhodnutie správcu dane potvrdil a podľa názoru súdu sa jednoznačne vypořiadal so všetkými námietkami uvádzanými odvolávajúcim sa v odvolaní voči prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane. Aj krajský súd bol presvedčený na základe rozsiahleho vykonaného dokazovania správcu dane, že nárok na nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie júl 2012 žalobca na základe predloženej faktúry zo dňa 12.07.2012 nemá a preto podľa § 250j ods. 1 O.s.p. žalobu ako nedôvodnú zamietol a neúspešnému žalobcovi právo na náhradu trov konania podľa § 250k ods. 1 O.s.p. nepriznal.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca a žiadal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil s a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alebo zmenil a zrušil rozhodnutie

žalovaného ako aj prvostupňového súdu. Dôvodil, že s prihliadnutím na nižšie uvedené skutkové a právne skutočnosti má žalobca za to, že súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a že rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci.

Žalobca namietal, že daňový úrad Prešov počas celého výkonu daňovej kontroly nevykonával priamo vo vzťahu k zdaniteľným plneniam žalobcu ani jeden úkon, ktorý by bolo možné považovať za úkon súvisiaci s dokazovaním. Správca dane počas výkonu daňovej kontroly, ktorá trvala od 22.10.2012 do 15.01.2014 (1 rok a 3 mesiace) dožiadal iba iného správcu dane v Slovenskej republike a v Českej republike, pričom tieto úkony možno považovať iba za sekundárne úkony súvisiace s dokazovaním. Správca dane v priebehu výkonu daňovej kontroly nevypočul žiadneho svedka. Pritom dodávateľ žalobcu spoločnosť S&J PRESSBERG plus, s.r.o. poskytla správcovi dane všetky daňové a účtovné doklady súvisiace s komoditou dlažby Perla z prírodného kameňa, od nákupu tovaru - granitové dosky, cez výrobu až po predaj hotového výrobku - dlažby a predložila aj iné doklady a dôkazy, a to zmluvy o využívaní skladových priestorov. Žalobca ďalej namietal, že správca dane v rámci výkonu daňovej kontroly a vo vyrubovacom štádiu daňového konania postupoval procesne nesprávne a urobil celý rad procesných chýb. V žalovanom prípade nešlo o zložitý daňový prípad nakoľko v rámci výkonu daňovej kontroly správca dane kontroloval len jeden dodávateľsko-odberateľský mechanizmus S&J PRESSBERG plus, s.r.o. Bratislava › Nobyva, spol. s r.o. › EUROCOO, a.s. Praha. Napriek tomu daňová kontrola trvala 15 mesiacov, pričom bola aj prerušená z dôvodu medzinárodnej výmeny daňových informácií.

Žalobca tiež namietal, že správca dane neoznámil žalobcovi výsledky z medzinárodnej výmeny daňových informácií hneď po tom, čo ich obdržal, ale čakal vyše 6 mesiacov na to, aby ich poskytol žalobcovi. Žalovaný postupne produkoval dôkazy znejúce v neprospech žalobcu a nevyzval ho písomnou výzvou na predloženie dôkazov, aby sa k výsledkom MVDI vyjadril. Žalovaný až po 6 mesiacoch disponovania s výsledkami z MVDI prezentoval tieto žalobcovi. Pritom podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. V danom prípade vinou žalovaného sa daňová kontrola dostala do štádia, kedy až vo finálnej fáze daňovej kontroly bol žalobca nútený konfrontovať sa s predloženými dôkazmi zo strany žalovaného a týmto dôkazným prostriedkom oponovať. Žalovaný týmto postupom odmietol žalobcovi daňovú spravodlivosť (denegatio iustitiae). Žalobca namietal, že správca dane v prvostupňovom rozhodnutí riešil otázky, ktoré sa vôbec netýkali kontrolovanej dane (daň z pridanej hodnoty) a kontrolovaného zdaňovacieho obdobia (07/2012). Správca dane napríklad konštatoval, že neexistuje ekonomické sídlo spoločnosti, keďže nie je personálne a materiálne vybavené na podnikanie, správca dane riešil kto bol pri vzniku spoločnosti spoločníkom a konateľom spoločnosti, resp. že podľa názoru správcu dane v prípade žalobcu nejde o vykonávanie nezávislej ekonomickej činnosti, keďže konateľ spoločnosti Nobyva, spol. s r.o., pán F. je personálne aj ekonomicky prepojený s inými spoločnosťami. Správca dane ďalej uviedol, že žalobca mal problém s inkasom pohľadávok v lehote splatnosti 115 až 363 dní a hradením záväzkov z obchodného styku a napriek týmto problémom nevedol s nikým spor o vymáhanie dlhov. Tieto konštatovania a závery správcu dane sa vôbec netýkali predmetu výkonu daňovej kontroly. V napadnutých rozhodnutiach žalovaný a správca dane riešili prevažne dodávateľa a subdodávateľov dodávateľa žalobcu, pričom samotný zdaniteľný obchod bol vo vzťahu k žalobcovi riešený len marginálne. Žalobca sa navyše s niektorými dôkazmi vyprodukovanými v rámci výkonu daňovej kontroly nemal možnosť oboznámiť, ide napríklad o zaistený CD nosič, ďalej 38 pečiatok rôznych tuzemských a zahraničných spoločností ako aj obchodné zmluvy a účtovné dokumenty zahraničných spoločností. Krajský súd v Prešove v napadnutom rozsudku posúdil dokazovanie vykonané správcom dane ako zákonne. Odvolateľ sa s týmto právnym názorom nestotožňuje. Ak by aj odvolací súd prišiel k rovnakému právnemu názoru a akceptoval dokazovanie v daňovom konaní, vyslovil by precedens, ktorý by sa dal v budúcnosti zo strany finančnej správy zneužívať. Daňové konanie by sa potom prelínalo s trestným konaním a daňový subjekt by v rámci daňovej obhajoby nemal možnosť konfrontovať dôkazy vyprodukované daňovou

kontrolou. Odvolateľ považuje takéto dôkazné prostriedky za nepoužiteľné v daňovom konaní, nakoľko sú získané v rozpore so zákonom (contra legem).

Podľa žalobcu žalovaný priznal, že správca dane nespochybnil existenciu tovaru (dlažby), ktorý fakturoval žalobca českému odberateľovi EUROCOO, a.s. Praha, čo potvrdila aj česká finančná správa, avšak spochybnil subdodávateľov jeho dodávateľa a v poradí ďalších odberateľov jeho odberateľa. Žalovaný takúto argumentáciu odôvodnenia rozhodnutia doťahuje až do teoretickej roviny ab absurdam, pretože nespochybnuje existenciu ani export tovaru do Českej republiky, ale spochybnuje nadobudnutie tovaru od slovenského dodávateľa. Žalobca nemal žiadny dôvod nenakúpiť dlažbu od slovenského dodávateľa, keď ju dodal českému odberateľovi. Je logické, že ak dlažba bola vyvezená, musela reálne existovať. Komodita ako materiálne plnenie v rámci zdaniteľného obchodu fyzicky existovala a žalobca to v daňovom konaní dokázal dôkazmi: preukázal vykonanie prepravy tovaru, česká finančná správa potvrdila nadobudnutie tovaru českým odberateľom EUROCOO, a.s. Praha na základe medzinárodnej výmeny daňových informácií a spoločnosť S&J PRESSBURG plus, s.r.o. dodanie tovaru žalobcovi rovnako potvrdila na ústnom pojednávaní. Žalobca uvádza, že v rámci výkonu daňovej kontroly mal správca dane k dispozícii kompletnú obchodnú dokumentáciu (zmluvy, faktúry, dodacie listy, medzinárodné nákladné listy), ktoré jednoznačne a nespochybniteľne preukázali obchodnú spoluprácu žalobcu s obchodnými partnermi.

Žalobca namietal, že žalovaný spochybnil nárok na odpočet DPH z dodávateľskej faktúry tým, že nebolo preukázané nadobudnutie, pôvod tovaru. Pritom dodávateľ žalobcu potvrdil dodanie fakturovaného tovaru, spolupracoval s príslušným správcom dane a predložil požadované doklady. Bola potvrdená preprava tovaru a jeho dodanie do Českej republiky. Žalobca namietal, že nemožno pripísať na jeho ťarchu obchodno-záväzkové vzťahy jeho dodávateľa so svojimi obchodnými partnermi. Žalobca v tejto súvislosti poukazuje na platnú judikatúru Najvyššieho súdu SR, konkrétne na rozsudok Najvyššieho súdu SR č.k.: 7Sžf/41/2013 zo dňa 28.05.2015, z ktorého vyplýva, že dôkazné bremeno zaťažuje predovšetkým daňový subjekt. Ak však daňový subjekt vyčerpal vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má k tomu zodpovedajúci daňový doklad (faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny tovaru, služby od určitého dodávateľa), dôkazné bremeno znáša správca dane. Súd vyslovuje právny názor, že ak daňová transakcia má racionálny ekonomický dôvod a nejde o zneužitie práva, správca dane ju nemôže bez ďalšieho postupu prekvalifikovať, a mal by pripustiť vykonanie alternatívnych dôkazov na preukázanie daňovej povinnosti daňového subjektu. Odvolateľ poukazuje aj na skutočnosť, že v súvislosti s vykonávaním daňových kontrol správcom dane u žalobcu, prokurátorka Krajskej prokuratúry Prešov podala dňa 18.02.2013 Upozornenie prokurátora za účelom odstránenia porušenia zákona, ku ktorému došlo nečinnosťou Daňového úradu Prešov pri vykonávaní daňových kontrol dane z pridanej hodnoty u žalobcu. V upozornení prokurátorka konštatovala, že daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku, ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti daňového subjektu, predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy. Cieľ daňovej kontroly nie je možné dosahovať na úkor práv a právom chránených záujmov daňových subjektov. Aj v daňovom konaní je potrebné uplatňovať požiadavku primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom. Žalobca v prípade úspechu vo veci v odvolacom konaní žiada, aby mu súd k rukám jeho právneho zástupcu priznal trovy právneho zastúpenia vo výške 518,76 € podľa uvedenej špecifikácie.

K odvolaniu žalobcu sa písomne vyjadril žalovaný, ktorý navrhol rozsudok ako vecne správny potvrdiť.

Žalovaný uviedol, že ani jeden zo žalobcom namietaných procesných dôvodov nepovažuje za akceptovateľný. Väčšina z týchto argumentov sa totiž nezakladá na pravdivých údajoch. Za nepravdivé považoval tvrdenie, že správca dane počas celého výkonu daňovej kontroly nevykonal priamo vo vzťahu k zdaniteľným obchodom ani jeden úkon, ktorý by bolo možné považovať za úkon súvisiaci s dokazovaním. Z obsahu napadnutého rozhodnutia totiž vyplýva, že správca dane vykonal napríklad dve ústne pojednávania s konateľom odvolateľa, kde konateľ uvádzal rôzne skutočnosti vo vzťahu k predmetu a zámeru daňovej kontroly a predložil niektoré dôkazy. Ďalej správca dane dožiadal miestne

príslušných správcov dane o preverenie požadovaných skutočností a tiež požiadal o medzinárodnú výmenu daňových informácií. Všetky tieto úkony súviseli s vykonávaným dokazovaním za účelom zhromaždiť taký rozsah dôkazov, ktorý by zodpovedal dostatočne zistenému skutkovému stavu na zabezpečenie účelu tejto daňovej kontroly. A jej účel bol zrejmý - rozsah dokazovania zamerať predovšetkým na preverenie a preukázanie reálnosti obchodných transakcií s tovarom (dlažba, granitové dosky, prírodný kameň), t. j. zistiť prvotného dodávateľa týchto komodít, resp. výrobcu, vysledovať jeho pohyb, prepravu, uskladnenie v colných skladoch, krajinu pôvodu, krajinu konečnej spotreby, finančné transakcie a pod. Tieto skutočnosti bolo potrebné preveriť u rôznych daňových subjektov v reťazci dodávateľov a odberateľov. Ak by odvolateľ posudzoval rozsah vykonaného dokazovania všetkými zhromaždenými dôkazmi na zabezpečenie tohto účelu daňovej kontroly, nenamietal by tak, ako namieta.

Ojedinelý je aj uhol pohľadu žalobcu na vykonávanie dôkazných prostriedkov s tým, že tvrdil, že správca dane vykonával „iba sekundárne úkony“, a že nevypočul žiadneho svedka. Žalovaný v tejto súvislosti poukazuje na § 24 ods. 4 daňového poriadku, kde takéto „delenie“ dôkazov nie je zrejmé. V zmysle zásady hodnotenia dôkazov, t. j. zásady správneho uváženia (§ 3 ods. 3 daňového poriadku), má každý zhromaždený dôkaz určitú hodnotu pri posudzovaní zistených skutočností, jeden viac, iný menej ovplyvní záver správcu dane. Ale každý je zákonným spôsobom získaný dôkaz, pokiaľ sa nepreukáže opak, čo sa v tomto prípade nestalo.

Ďalšie nepravdivé tvrdenie uvádza odvolateľ, ak tvrdí, že daňová kontrola trvala 1 rok a 3 mesiace. Z obsahu administratívneho spisu jednoznačne vyplýva, že tomu tak nie je, ibaže odvolateľ nechal do úvahy prerušenie výkonu daňovej kontroly z dôvodu žiadosti o MVDI.

Pokiaľ žalobca namietla, že žalovaný nemohol použiť dôkazy získané v trestnom konaní (domnienka žalovaného), ktoré správca dane využil pre účely tejto daňovej kontroly, t. j. zistenia miestne príslušného správcu dane (Daňový úrad Bratislava), ktoré získal nahliadnutím do vyšetrovacieho spisu ČVS: PPZ-8/NKA-PZ-BA-2012 a ČVS: PPZ-1 /NKA-PZ-BA-2012 pri miestnom zisťovaní v Národnej kriminálnej agentúre Prezídia Policajného zboru Bratislava. Ak by mala byť táto domnienka správna, aj tu treba odmietnuť uvedené názory odvolateľa s poukazom na § 24 daňového poriadku. O žiadne prelihanie s trestným konaním nejde. Dôkazy pre účely daňovej kontroly sú podľa žalovaného zabezpečené zákonnou formou.

Pokiaľ žalobca namietal, že žalovaný spochybnil nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry tým, že nebolo preukázané nadobudnutie, pôvod tovaru. Aj v tejto časti odvolania žalobca podľa žalovaného uvádza skutočnosti, ktoré nie sú pravdivé. Žalovaný v rozhodnutí okrem iného uviedol, že reálne plnenie predmetu zmluvy a fakturácie nebolo kontrolovaným daňovým subjektom relevantnými dôkazmi o uskutočnení zdaniteľných obchodov vierohodne preukázané; že neexistuje žiadny dôkaz o tom, že predmetný tovar skončil u konečného odberateľa; že reálne plnenie predmetu zmluvy a fakturácie nebolo kontrolovaným daňovým subjektom relevantnými dôkazmi o uskutočnení zdaniteľných obchodov vierohodne preukázané; že v kontexte všetkých zistení bolo preukázané, že išlo o čisto umelý charakter zdaniteľného obchodu, a že vo vzťahu k deklarovanému zdaniteľnému obchodu daňový subjekt nedisponoval existenciou materiálneho plnenia.

Nielen skutočnosť, že nebolo preukázané nadobudnutie, pôvod tovaru, bola dôvodom spochybnenia nároku odvolateľa. Vzhľadom na zámer, a tým aj rozsah daňovej kontroly, žalovaný poukazuje na obsah rozhodnutia, kde sú uvedené všetky skutočnosti, na ktorých sú postavené závery vo veci. Tieto skutočnosti ani v najmenšom nepreukazujú účinnosť spolupráce dodávateľa tovaru so správcom dane, účinnosť predložených dokladov a potvrdenia prepravy na preukázanie opodstatnenosti nároku daňového subjektu.

Napokon nedôvodné žalobca argumentuje aj výňatkom z judikatúry NS SR. Práve uvedený judikát pre jeho úspešné uplatnenie predpokladá preukázanie existencie materiálneho plnenia v prípade deklarovaného zdaniteľného obchodu, čo sa v danom prípade nestalo. Je predpoklad, že k jeho aplikácii

pristúpil žalobca z dôvodu, že za existenciu materiálneho plnenia nesprávne považuje existenciu tovaru ako takého, a nie vo vzťahu k deklarovanej zdaniteľnému obchodu.

Pokiaľ ide o upozornenie prokurátorky, žalovaný odkazuje na obsah rozhodnutia, kde sa odvolací orgán podrobne vysporiadal s touto skutočnosťou.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo a dospel k záveru, že odvolaniu žalobkyne nemožno priznať úspech. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa ustanovenia § 250ja ods. 2 OSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 28. februára 2018 (§ 156 ods. 1 a 3 OSP).

V správnom súdnictve preskúmajú súde na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 OSP).

V prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti OSP (§ 247 ods. 1 OSP).

Úlohou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky bolo preskúmať na základe a v rozsahu včas podaného odvolania, či krajský súd vecne správne rozhodol, keď žalobu zamietol.

Žalovaný napadnutým rozhodnutím č.: 1100305/1/351508/2014/5293 zo dňa 01.08.2014 zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č.: 9701402/5/526631/2014 zo dňa 10.02.2014 ktorým určil žalobcovi rozdiel dane v sume 24.600 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2012. Daňový úrad Prešov znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2012 zo sumy 24.676,72 € na sumu 76,72 €. Nepriznal mu nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie jún 2012 v sume 24.600 € z tovarovej faktúry zo dňa 12.07.2012 ev.č. FD 12036 za dodanie prírodného kameňa, dlažby PERLA v množstve 200 m², v celkovej hodnote 147.000€ bez DPH, vo výške DPH 24.600 €.

Predmetom preskúvacieho konania v danej veci bolo rozhodnutie a postup žalovaného správneho orgánu, ktorým žalovaný rozhodol s konečnou platnosťou o určení daňovej povinnosti na dani z pridanej hodnoty žalobcu ako daňového subjektu za príslušné zdaňovacie obdobie.

Odvolací súd z obsahu administratívneho spisu zistil skutkový stav tak, ako bol podrobne opísaný v rozsudku krajského súdu a preto naň v celom rozsahu odkazuje a nebude zistenia opakovať.

Úlohou súdu pri preskúvaní zákonosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku (§§ 247 a nasl. OSP) je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkom konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi, a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia.

Pri preskúvaní zákonosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúvanie napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 OSP).

V rámci súdneho preskúvacieho konania súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 OSP).

Pri rozhodnutí, ktoré správny orgán vydal na základe zákonom povolenej voľnej úvahy (správne uváženie), preskúmava súd iba, či také rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk ustanovených zákonom. Súd neposudzuje účelnosť a vhodnosť správneho rozhodnutia (§ 245 ods. 2 OSP).

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

Podľa § 219 ods. 1, 2 OSP odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne. 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.

Spor o zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného medzi účastníkmi konania v prieskumnom konaní súdu spočíva v tom či správca dane a žalovaný postupovali správne a v súlade so zákonom tak, aby bola správne určená daň, resp. vznikol žalobcovi nárok na odpočet DPH v požadovanej výške v uvedenom zdaňovacom období júl 2012.

V ustanovení § 3 daňového poriadku sú uvedené základné zásady správy daní tak, že pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. 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 prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane. 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. Správa daní je neverejná okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje. Správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nespĺnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti. Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre vyrubenie alebo vybratie dane. Daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti. Právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d/ pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane. Správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.

Zo skutkových zistení nesporne vyplýva, že správca dane v danom prípade určil daň, v súlade s hmotnoprávnymi predpismi (§ 19 ods. 1, § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH) a pri výkone daňovej kontroly procesne postupoval v súlade s ust. § 3 ods. 1, 2, 3, 6, a 7, § 24 ods. 1 až 4 a 7 ako aj 44 ods. 1, § 45 ods. 1, 2 a 8, § 47, § 63 ods. 2, 5 a § 68 ods. 3 Daňového poriadku.

Najvyšší súd Slovenskej republiky po vyhodnotení odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu v zmysle ustanovenia § 219 ods. 2 OSP nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov vo veci samej, spolu so správnym poukazom na právnu úpravu vzťahujúcu sa k predmetu konania, uvedených v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Odvolací súd považuje právne posúdenie preskúvanej veci krajským súdom za správne a súladné so zákonom a v celom rozsahu sa s ním stotožňuje.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v posudzovanej veci zistil, že odvolanie žalobcu neobsahuje žiadne nové právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

Na zdôraznenie argumentácie najvyšší súd uvádza, že odvolacie dôvody žalobcu, ktoré sú zhrnuté vyššie nepovažuje za relevantné a to z týchto dôvodov:

Pokiaľ ide o namiatané použitie informácií z vyšetrovacieho spisu (ČVS: PPZ-8/NKA-PZ-BA-2012 a ČVS: PPZ-1 /NKA-PZ-BA-2012 pri miestnom zisťovaní v Národnej kriminálnej agentúre Prezídia Policajného zboru Bratislava), teda z trestného konania v daňovom konaní, tak najvyšší súd považuje za potrebné zdôrazniť, že správca dane počas prebiehajúceho daňového konania použil aj iné dôkazy než tie, ktoré boli zistené a vykonané v daňovom konaní, teda aj tie, ktoré boli zistené a vykonané v trestnom konaní. Správca dane si mohol od orgánov činných v trestnom konaní a v súlade s daňovým poriadkom tieto dôkazy vyžiadať a obsah týchto dôkazov mohol použiť ako dôkaz v daňovom konaní podľa § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov a § 3 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov. Preto aj túto námietku považoval najvyšší súd za právne bezvýznamnú.

Najvyšší súd nemohol prisvedčiť ani tvrdeniu žalobcu, že daňová kontrola trvala viac ako jeden rok. Daňová kontrola začala dňa 22.10.2012. Podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku bola prerušená od 18.01.2013 do 24.05.2013, počas ktorej zákonné lehoty neplynuli a protokol o daňovej kontrole bol vyhotovený dňa 07.01.2014. Z uvedeného je teda zrejmé, že daňová kontrola trvala menej ako jeden rok, teda v súlade s ust. § 46 ods. 10 zákona 563/2009 Z.z. a preto aj táto námietka je zo strany žalobcu bezpredmetná.

Pokiaľ žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn.: 7Sžf/41/2013 zo dňa 28.05.2015, z ktorého vyplýva, že dôkazné bremeno zaťažuje predovšetkým daňový subjekt. Ak však daňový subjekt vyčerpал vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má k tomu zodpovedajúci daňový doklad (faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny tovaru, služby od určitého dodávateľa), dôkazné bremeno znáša správca dane. Považuje najvyšší súd za potrebné zdôrazniť, že skutočne ide o vytrhnutie časti odôvodnenia tohto rozhodnutia z jeho celého kontextu, nakoľko z vykonaného dokazovania správcom dane jednoznačne vyplynul záver, že k predmetnej faktúre žalobca nepreukázal reálne dodanie tovaru a preto sa opätovne dôkazné bremeno prevážilo na jeho stranu a bol povinný, pokiaľ chcel uspieť vyvrátiť zistenia správcu dane, čo však neurobil a preto považoval odvolací súd aj túto jeho námietku za neopodstatnenú.

O ostatných námietkach, ktoré žalobca zopakoval vo svojom odvolaní sa podrobne vyjadril krajský súd a najvyšší súd sa s nimi stotožnil a považoval ich za právne bezvýznamné.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti, Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací, napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250a ods. 3 veta druhá OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a s § 219 ods. 1 OSP potvrdil, stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP).

O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 224 ods. 1 v spojení s § 250k ods. 1 OSP. Účastníkom ich náhradu nepriznal, nakoľko žalobca v konaní nebol úspešný a žalovanému v tomto konaní náhrada trov konania neprináleží.

Odvolací súd v odvolacom konaní postupoval podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, ktorý bol zrušený zákonom č. 160/2015 Z.z., Civilný sporový poriadok (§ 473), ktorý nadobudol účinnosť 01.07.2016.

Dňom 01.07.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z., Správny súdny poriadok, ktorý v § 491 ods. 1 ustanovil, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej

časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

V súlade s vyššie uvedenými prechodnými ustanoveniami odvolací súd v predmetnej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.