

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	4Sžf/21/2015
Identifikačné číslo spisu:	3013201019
Dátum vydania rozhodnutia:	01.12.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Zemková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:3013201019.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Petry Příbelskej PhD. v právnej veci žalobcu: GIBALEX spol. 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: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/498025/2013/5051 zo dňa 16. októbra 2013, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/225/2013-76 zo dňa 5. novembra 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/225/2013-76 zo dňa 5. novembra 2014 m e n í tak, že z r u š u j e rozhodnutie žalovaného č. 1100306/1/498025/2013/5051 zo dňa 16. októbra 2013 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Trenčín č. 9301401/5/3379253/2013/Vask zo dňa 12.07.2013 a vec v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný j e p o v i n ý zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania vo výške 70,- € na účet právneho zástupcu žalobcu, Advokátska kancelária Mojžiš a partneri, s.r.o., Bratislava, do 30 dní odo dňa právoplatnosti tohto rozsudku.

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. 1100306/1/498025/2013/5051 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. 9301401/5/3379253/2013/Vask zo dňa 12.07.2013. Týmto prvostupňovým rozhodnutím bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH") za zdaňovacie obdobie jún 2009 vo výške 140 547,90 €.

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. Žalovaný, ako aj správca dane dostatočne zistili skutkový stav, zabezpečili potrebné podklady, ktoré správne vyhodnotili a vyvodili z neho správny právny záver, že žalobca za zdaňovacie obdobie jún 2009 nesplnil podmienky na odpočet DPH podľa § 49 ods. 1, 2, písm. a/, a § 51 ods. 1, § 71 ods. 1, písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“).

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, či podľa názoru krajského súdu nie je 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, 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 E. E., k čomu krajský súd uviedol, že z administratívneho spisu je zrejmé, že E. E. telefonoval dňa 19.03.2013 správcovi dane s tým, že je dlhodobo odcestovaný, a teda dňa 08.04.2013 sa nemôže dostaviť na Daňový úrad Trenčín. Po návrate zo zahraničia, koncom mája 2013, sa telefonicky dohodne so zamestnancom správcu dane na novom termíne podania svedeckej výpovede. E. E. 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 konštatuje, 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 jún 2009. E. E. ani bývalý konateľ spoločnosti Ostwerke, s.r.o., P. F. na žiadosť správcu dane o zapožičanie dokladov spoločnosti D., s.r.o., nereagovali a doklady správcovi dane nepredložili. E. E. sa k správcovi dane, aj napriek viacerým predvolaniam na výsluch neustanovil. Spoločnosť Ostwerke, s.r.o., sa na adrese sídla zapísaného v obchodnom registri nenachádza. Žalobcom predložené CMR sa týkali iného zdaňovacieho obdobia a išlo o dodávky tovaru od iného dodávateľa. Ak žalobca disponoval CMR už počas daňovej kontroly, bol povinný ich predložiť už počas daňovej kontroly, následne mal možnosť ich predložiť vo vyrubovacom konaní a najneskôr v odvolacom konaní. Ani jedno z CMR v odvolacom konaní predložené nebolo. Predmetom súdneho prieskumu môžu byť len tie námietky proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane, s ktorými sa musel žalovaný ako odvolací orgán vysporiadať vo svojom druhostupňovom rozhodnutí napadnutom žalobou. Inak by potom preskúmvacie súdne konanie nahrádzalo inštitút odvolacieho konania ako nevyhnutného predpokladu na podanie žaloby na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného súdom podľa druhej hlavy piatej časti O.s.p.

Prvostupňový súd sa stotožnil s tvrdením žalovaného v tom, 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 nesplnenie 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. Splnenie formálnej stránky na uplatnenie si nároku na odpočet DPH vyjadrené predloženými dokladmi je síce jednou z podmienok, aby bolo na základe týchto dokladov uznané právo na odpočet, tieto doklady však musia byť odrazom reálneho plnenia.

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 oboznámili 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.

Žalobca ďalej uviedol, že obchod bol správcom dane a Krajským súdom v Trenčíne nesprávne posúdený ako reťazový obchod. Celý priebeh obchodu od prvého dodávateľa až k poslednému odberateľovi je zdokladovaný zisťovaním, ktoré vykonal Daňový úrad v Trenčíne. Tovar podľa zistení v rámci reťazového obchodu bol a teda sa jednalo o podvodný reťazový obchod. Žalovaný uznáva, že sa jednalo o reťazový obchod, uznáva aj tok tovaru a bezdôvodne spoločnosť Ostwerke, s.r.o. z obchodného reťazca vylučuje.

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), kde Súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama o sebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami.

Ďalej poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3SŽf/1/2010, kde konštatoval, že v zásade nie je možné spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné a obstarávacie tovarov u iných subjektov, pred dodaním tovaru. Taktiež v tomto konaní konštatoval, že dôkazné bremeno, že u iného daňového subjektu došlo k podvodnému konaniu je na správcovi dane, resp. na orgánoch činných v trestnom konaní.

Žalobca ďalej namieta 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 navrhol, 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 jún 2009 vo výške 140 547,90 €, keď správca dane s poukazom na ustanovenie § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. neuznal žalobcovi právo odpočítať si DPH v celkovej výške 140 547,90 € z dodávateľských faktúr od dodávateľa Ostwerke, s.r.o., so sídlom Zvolenská cesta 14, Banská Bystrica, IČO: 36 743 950, za nákup bravčového mäsa, polovičky, droby a prasiatka a to z faktúr:

- faktúra číslo 8052009 zo dňa 01.06.2009, základ dane 4 785,39 €, daň vo výške 909,20 €, celková suma 5 694,59 €,
- faktúra číslo 8062009 zo dňa 02.06.2009, základ dane 8 035,49 €, daň vo výške 1 526,70 €, celková suma 9 562,19 €,
- faktúra číslo 8072009 zo dňa 03.06.2009, základ dane 8 698,88 €, daň vo výške 1 652,80 €, celková suma 10 351,68 €,
- faktúra číslo 8082009 zo dňa 03.06.2009, základ dane 11 002,29 €, daň vo výške 2 090,40 €, celková suma 13 092,69 €,
- faktúra číslo 8092009 zo dňa 04.06.2009, základ dane 8 501,91 €, daň vo výške 1 615,40 €, celková suma 10 117,31 €,
- faktúra číslo 8102009 zo dňa 04.06.2009, základ dane 30 328,62 €, daň vo výške 5 762,40 €, celková suma 36 091,02 €,
- faktúra číslo 8112009 zo dňa 06.06.2009, základ dane 18 993,48 €, daň vo výške 3 608,80 €, celková suma 22 602,28 €,
- faktúra číslo 8122009 zo dňa 07.06.2009, základ dane 35 787,69 €, daň vo výške 6 799,70 €, celková suma 42 587,39 €,
- faktúra číslo 8132009 zo dňa 07.06.2009, základ dane 14 314,54 €, daň vo výške 2 719,80 €, celková suma 17 034,34 €,
- faktúra číslo 8142009 zo dňa 07.06.2009, základ dane 34 503,02 €, daň vo výške 6 555,60 €, celková suma 41 058,62 €,
- faktúra číslo 8152009 zo dňa 09.06.2009, základ dane 9 041,43 €, daň vo výške 1 717,90 €, celková suma 10 759,33 €,
- faktúra číslo 8262009 zo dňa 10.06.2009, základ dane 8 792,36 €, daň vo výške 1 670,50 €, celková suma 10 462,86 €,
- faktúra číslo 8272009 zo dňa 10.06.2009, základ dane 14 048,09 €, daň vo výške 2 669,10 €, celková suma 16 717,19 €,
- faktúra číslo 8282009 zo dňa 11.06.2009, základ dane 34 900,22 €, daň vo výške 6 631,00 €, celková suma 41 531,22 €,

- faktúra číslo 8302009 zo dňa 12.06.2009, základ dane 8 658,36 €, daň vo výške 1 645,10 €, celková suma 10 303,46 €,

- faktúra číslo 8292009 zo dňa 11.06.2009, základ dane 8 200,34 €, daň vo výške 1 558,10 €, celková suma 9 758,44 €,

- faktúra číslo 8312009 zo dňa 14.06.2009, základ dane 12 581, 61 €, daň vo výške 2 390,50 €, celková suma 14 972,11 €,

- faktúra číslo 8322009 zo dňa 14.06.2009, základ dane 35 706,11 €, daň vo výške 6 784,20 €, celková suma 42 490,31 €,

- faktúra číslo 8332009 zo dňa 14.06.2009, základ dane 33 186,59 €, daň vo výške 6 305,50 €, celková suma 39 492,09 €,

- faktúra číslo 8342009 zo dňa 15.06.2009, základ dane 29 506,62 €, daň vo výške 5 606,30 €, celková suma 35 112,92 €,

- faktúra číslo 8732009 zo dňa 15.06.2009, základ dane 8 596,72 €, daň vo výške 1 633,40 €, celková suma 10 230,12 €,

- faktúra číslo 8742009 zo dňa 16.06.2009, základ dane 9 022,91 €, daň vo výške 1 714,40 €, celková suma 10 737,31 €,

- faktúra číslo 8752009 zo dňa 17.06.2009, základ dane 8 603,85 €, daň vo výške 1 634,70 €, celková suma 10 238,55 €,

- faktúra číslo 8762009 zo dňa 18.06.2009, základ dane 35 156,71 €, daň vo výške 6 679,80 €, celková suma 41 836,51 €,

- faktúra číslo 8772009 zo dňa 18.06.2009, základ dane 14 131,75 €, daň vo výške 2 685,00 €, celková suma 16 816,75 €,

- faktúra číslo 8782009 zo dňa 19.06.2009, základ dane 18 129,52 €, daň vo výške 3 444,60 €, celková suma 21 574,12 €,

- faktúra číslo 8792009 zo dňa 21.06.2009, základ dane 31 061,12 €, daň vo výške 5 901,60 €, celková suma 36 962,72 €,

- faktúra číslo 8802009 zo dňa 21.06.2009, základ dane 34 047,16 €, daň vo výške 6 469,00 €, celková suma 40 516,16 €,

- faktúra číslo 9002009 zo dňa 22.06.2009, základ dane 9 017,84 €, daň vo výške 1 713,40 €, celková suma 10 731,24 €,

- faktúra číslo 9012009 zo dňa 23.06.2009, základ dane 8 990,31 €, daň vo výške 1 708,20 €, celková suma 10 698,51 €,

- faktúra číslo 9022009 zo dňa 23.06.2009, základ dane 26 904,12 €, daň vo výške 5 111,80 €, celková suma 32 015,92 €,

- faktúra číslo 9032009 zo dňa 24.06.2009, základ dane 9 199,70 €, daň vo výške 1 747,90 €, celková suma 10 947,60 €,

- faktúra číslo 9042009 zo dňa 24.06.2009, základ dane 14 900,68 €, daň vo výške 2 831,10 €, celková suma 17 731,78 €,

- faktúra číslo 9052009 zo dňa 25.06.2009, základ dane 35 607,25 €, daň vo výške 6 765,40 €, celková suma 42 372,65 €,

- faktúra číslo 9062009 zo dňa 28.06.2009, základ dane 18 477,67 €, daň vo výške 3 510,80 €, celková suma 21 988,47 €,

- faktúra číslo 9072009 zo dňa 28.06.2009, základ dane 36 755,67 €, daň vo výške 6 983,60 €, celková suma 43 739,27 €,

- faktúra číslo 9082009, zo dňa 28.06.2009, základ dane 33 752,67 €, daň vo výške 6 413,00 €, celková suma 40 165,67 €,

- faktúra číslo 9382009 zo dňa 29.06.2009, základ dane 8 379,33 €, daň vo výške 1 592,10 €, celková suma 9 971,43 €,

- faktúra číslo 9392009 zo dňa 30.06.2009, základ dane 9 416,27 €, daň vo výške 1 789,10 €, celková suma 11 205,37 €.

Za spoločnosť Ostwerke, s.r.o., konal od 14. marca 2008 do 8. júla 2010 P. F., od 8. júla 2010 do 5. augusta 2010 C. M., Maďarská republika a od 6. augusta 2010 László Ágh. Polícia šetrením realizovaných obchodov s bravčovým mäsom zistila, že tento tovar (bravčové mäso) nadobudli

slovenskí predajcovia z iných členských štátov Európskej únie. Všetky slovenské subjekty boli zaregistrované ako platitelia DPH, pričom sa jedná o nastrčené spoločnosti, ktoré v skutočnosti nevykonávali žiadnu reálnu činnosť, sídla spoločností boli len formálne, konatelia spoločností boli alebo sú bezdomovci, osoby v pátraní s bohatou kriminálnou minulosťou, resp. subjekty boli prevedené na občanov Maďarska. Zodpovedné osoby za tieto subjekty nepodávali daňové priznania, nekomunikovali s príslušnými daňovými úradmi. V intrakomunitárnych dodaniach tovaru od dodávateľov z Európskej únie na Slovensko pochybnosti nie sú, za to závažné pochybnosti sú v deklarovaných nadobúdateľoch tovaru z Česka. Na základe faktúr, ktoré mali vystaviť nadobúdatelia (Ostwerke, s.r.o., HK trade, s.r.o., PARADISSE, s.r.o., ...) si uplatnili odpočítanie dane viaceré daňové subjekty na Slovensku. Miestnym zisťovaním na adrese sídla spoločnosti Ostwerke, s.r.o. bolo preverené, že spoločnosť sa nenachádza na adrese sídla uvedenej v obchodnom registri, a ani na žiadnej z budov nachádzajúcich sa na Zvolenskej ceste 14, Banská Bystrica nemá označené sídlo. Na žiadosť správcu dane o zapožičanie účtovných dokladov (ktorá žiadosť bola doručená splnomocnenému zástupcovi spoločnosti E. E. dňa 13.11.2012) spoločnosť Ostwerke, s.r.o. a ani jej splnomocnený zástupca nereagovali, požadované doklady správcovi dane nepredložili, a to ani na opakovanú žiadosť. Príslušný správca dane určoval u spoločnosti Ostwerke, s.r.o. daň podľa pomôcok na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január - marec 2009, september 2009 a február 2010 a taktiež i na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2009, nakoľko spoločnosť Ostwerke, s.r.o. nepredložila doklady pri výkone daňových kontrol. Spoločnosť Ostwerke, s.r.o. podala posledné daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2011, pričom v daňových priznaniach za zdaňovacie obdobia január - apríl 2011 spoločnosť Ostwerke, s.r.o., uviedla, že jej v uvedených obdobiach nevznikla daňová povinnosť ani nárok na odpočítanie dane.

Spoločnosť Ostwerke, s.r.o., si neplnila svoje povinnosti tak ako ukladá § 3 ods. 8 daňového poriadku, podľa ktorého právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d/ pri správe daní je úzko spolupracovať so správcou dane. Správca dane predvolával opakovane na výsluch splnomocneného zástupcu spoločnosti Ostwerke, s.r.o., E. E., ktoré zásielky si menovaný prevzal dňa 4. februára 2013, a dňa 8. marca 2013, na výsluch sa však nedostavil. Správca dane predvolával opakovane na výsluch i bývalého konateľa spoločnosti Ostwerke, s.r.o., P. F., ktoré zásielky sa vrátili správcovi dane s poznámkou „adresát neznámy“. Dňa 19. marca 2013 sa splnomocnený zástupca spoločnosti Ostwerke, s.r.o., E. E. telefonicky skontaktoval so správcou dane, pričom uviedol, že dňa 8. apríla 2013 sa nemôže dostaviť na Daňový úrad Trenčín, nakoľko je dlhodobo odcestovaný v zahraničí, prisľúbil však, že koncom mája telefonicky potvrdí správcovi dane návrat a zároveň dohodne so zamestnancom správcu dane termín. E. E. v telefonickom rozhovore ďalej správcovi dane oznámil, že doklady spoločnosti Ostwerke, s.r.o., nemá a že konateľ spoločnosti Ostwerke, s.r.o., zomrel. E. E. sa už viac so správcou dane neskontaktoval.

V zmysle ustanovenia § 20 ods. 2 a 3 daňového poriadku využil správca dane inštitút predvedenia útvarom Policajného zboru a bývalý konateľ spoločnosti Ostwerke, s.r.o., P. F. bol dňa 14. marca 2013 predvedený na Daňový úrad Trenčín, kde pred správcou dane P. F. uviedol, že má k dispozícii protokol o odovzdaní dokladov novému konateľovi spoločnosti Ostwerke, s.r.o. a predloží ho správcovi dane do 22. marca 2013, čo však P. F. neučinil.

Bývalý konateľ spoločnosti Ostwerke, s.r.o., P. F. pred správcou dane potvrdil, že žalobcovi ako odberateľovi vystavil faktúry, avšak len za zdaňovacie obdobie január 2009, a to konkrétne faktúru číslo 12009 zo dňa 1. januára 2009 v sume 10 230,12 €, faktúru číslo 22009 zo dňa 4. januára 2009 v sume 9 969,33 €, faktúru číslo 32009 zo dňa 4. januára 2009 v sume 14 484,98 €, faktúru číslo 1162009 zo dňa 26. januára 2009 v sume 9 130,52 €, faktúru číslo 1172009 zo dňa 27. januára 2009 v sume 9 459,81 €, faktúru číslo 1182009 zo dňa 28. januára 2009 v sume 10 288,98 € a faktúru číslo 1192009 zo dňa 29. januára 2009 v sume 4 012,37 €. Ako však vyplýva zo zápisnice správcu dane o ústnom pojednávaní zo dňa 14.03.2013, č. 930101/5/983383/2013 medzi faktúrami, ktorých vystavenie a podpísanie P. F. pred správcou dane potvrdil a medzi faktúrami, ktoré sú predmetom v súdnej veci sa nenachádza zhoda ani v jednej faktúre, t.j. žiadnu faktúru nevystavil a nepodpísal P. F., resp. ich vystavenie a podpísanie P. F. poprel. Vystavenie sporných faktúr, ktoré sú predmetom tohto konania, P. F., ktorý bol konateľom

spoločnosti konateľ Ostwerke, s.r.o., v rozhodnom období, jún 2009, pre žalobcu nepotvrdil.

Zmluvy na dodávky tovaru - mäsa medzi spoločnosťou Ostwerke, s.r.o., a žalobcom uzatváral P. F. s konateľom žalobcu, s pánom Gibalom. Faktúry za dodaný tovar spoločnosťou Ostwerke, s.r.o., boli doručené žalobcovi poštou, k ukončeniu spolupráce so žalobcom, ktorá bola ukončená v septembri 2010, sa P. F. nevyjadril.

Tovarom deklarovaným na faktúrach bolo mäso, ktoré spoločnosť Ostwerke, s.r.o., kupovala od dodávateľov z Českej republiky. Dodávateľmi boli Mäsokombinát Makovec, Mäsokombinát Kostelec na Hané, bitúnok Bučovice. Podľa vyjadrení P. F. dodávky mäsa sa vozili v chladiacich kamiónoch od českého dodávateľa, prepravcov však osobne nevybavoval, osobne nevybavoval ani tieto dodávky, nevedel ani uviesť, kto ich vybavoval, ani kde sa presne vykladalo, dokonca nevedel, kto objednal prepravu a kto dodávky mäsa prepravoval, a ani kde skončila preprava tovaru. P. F. nevedel, ako prebiehala manipulácia s tovarom - mäsom, kto tovar - mäso zo strany spoločnosti Ostwerke, s.r.o., odovzdával a kto zo strany platiteľa tovar preberal. P. F. však tvrdil, že bol pri nakládke a vykládke, ale nepamätá si, kde sa presne vykladalo, pričom spoločnosť Ostwerke, s.r.o., neznášala náklady na prepravu. Faktúry boli uhrádzané prevodom na účet, P. F. osobne robil úhrady dodávateľských faktúr.

Skutkový stav žalovaný právne posúdil podľa § 49 ods. 1, 2, § 51 ods. 1 zákona o DPH, rovnako ako správca dane v prvostupňovom rozhodnutí. S odkazom na to, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH, žalovaný rozhodol vo veci tak, ako je uvedené vo výroku žalobou napadnutého rozhodnutia.

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 odpočítat 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 odpočítat 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 odpočítat daň, ak je daň

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi 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 platiteľ uplatniť, ak

a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71,

b) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) je daň uvedená v záznamoch podľa § 70,

c) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c) 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 platiteľ 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 mu určeniu a vyrubeniu 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.

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 dospel k záveru, že zistil dôvod na zmenu napadnutého rozsudku krajského súdu.

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 vecí 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 aplikácie 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 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 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.

Aj napriek vyššie uvedenému, najvyšší súd zastáva názor, že CMR medzinárodné nákladné listy, ktoré zodpovedajú príslušnému, kontrolovanému zdaňovaciemu obdobiu jún 2009, je potrebné podrobiť dôslednému dôkaznému prieskumu, i napriek skutočnosti, že žalobca predložil tieto dôkazy až v priebehu súdneho konania a nie počas konania pred správcom dane. V správnom súdnictve súd v zásade už dokazovanie nevykonáva, úlohou súdu v správnom súdnictve nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu, ale preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí. Odvolací súd však dospel k záveru, že v priebehu konania u správcu dane nebol dostatočne zistený skutkový stav, a to predovšetkým s poukazom na doložené CMR medzinárodné nákladné listy. Tieto CMR o dodávke tovaru možno označiť za dôkazy dôležité pre posúdenie námietok žalobcu, a preto je potrebné, aby sa príslušný daňový úrad týmito dôkazmi zaoberal.

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 správca 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 faktúry nepostačuje. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. Žalobca však doložil CMR medzinárodné nákladné listy, zodpovedajúce kontrolovanému zdaňovaciemu obdobiu, preukazujúce dodanie tovaru - bravčového mäsa prostredníctvom dodávateľa žalobcu, spoločnosti Ostwerke, s.r.o., tieto CMR medzinárodné nákladné listy však neboli podrobené žiadnemu dôkaznému prieskumu či hodnoteniu, v súlade so zásadami daňového konania.

Poukazujúc na uvedené, dospel senát odvolacieho súdu k záveru, že žalovaný sa v ďalšom konaní vysporiada s námietkami žalobcu, vyhodnotí relevanciu predložených dôkazov - CMR o dodávkach tovaru v rozhodujúcom období jún 2009, na základe čoho opakovane posúdi skutkový stav a vec znovu právne posúdi.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100306/1/498025/2013/5051 zo dňa 16. októbra 2013 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Trenčín č. 9301401/5/3379253/2013/Vask zo dňa 12.07.2013 a vec vrátil Daňovému úradu Trenčín na ďalšie konanie. Úlohou Daňového úradu Trenčín bude vyžiadať si od žalobcu resp. príslušných orgánov originály predmetných CMR medzinárodných nákladných listov, zodpovedajúcim zdaňovaciemu obdobiu jún 2009, preverí tieto CMR o dodávkach tovaru, a to predovšetkým ich obsah, ako aj to, či reálne k dodávkam tovaru pre dodávateľa žalobcu došlo a ako aj medzi ktorými subjektmi k dodávkam tovaru došlo.

Ak odvolací súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie finančného orgánu v medziach žaloby nie je v súlade so zákonom a súd prvého stupňa žalobu zamietol, môže rozsudok súdu prvého stupňa zmeniť tak, že zruší rozhodnutie správneho orgánu a vráti vec žalovanému správnenému orgánu na ďalšie konanie. Inak o odvolaní rozhodne spôsobom podľa § 219 až 221 tohto zákona (§ 250ja ods. 3 O.s.p.)

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 07.01.2014 (č. 1. 22 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 právnenému zástupcovi žalobcu doručená dňa 14.01.2014, no žalobca sa k výzve nevyjadril v stanovenej lehote a teda krajský súd mal správne za to, že žalobca nemá námietky k prejednávaniu 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.

O náhrade trov konania rozhodol odvolací súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p., § 224 ods. 1, 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý bol v konaní úspešný priznal náhradu trov konania proti žalovanému za celé konanie, t.j. za prvostupňové aj odvolacie konanie, keďže rozsudok súdu prvého stupňa bol zmenený.

Úspešnému žalobcovi je priznaná náhrada uplatnených a účelne vynaložených trov konania podľa § 246c ods. 1 O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. Trovy konania pozostávajú zo zaplateného súdneho poplatku za podanú žalobu vo výške 70,- €, tak, ako vyplývajú zo súdneho spisu, nakoľko žalobca si trovy právneho zastúpenia do dnešného dňa nevyčísľil a to ani v lehote podľa § 151 ods. 1 a 2 O.s.p.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.