

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/57/2017
Identifikačné číslo spisu: 3017200036
Dátum vydania rozhodnutia: 31.05.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:3017200036.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členiek senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a JUDr. Jarmily Urbancovej, v právnej veci žalobcu: LMR s.r.o., so sídlom Bratislava, Rybníčná 30, IČO: 36 321 141, právne zastúpený URBÁNI & Partners s.r.o., advokátska kancelária, so sídlom Banská Bystrica, Skuteckého 17, proti sťažovateľovi (pôvodne žalovanému): Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, IČO 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného z 9. septembra 2016, č. 103868745/2016, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/12/2017 z 12. júla 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/12/2017-82 z 12. júla 2017 z a m i e t a .

Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

I.

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č.k. 13S/12/2017-82 z 12. júla 2017 zrušil rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, Banská Bystrica č. 103868745/2016 zo dňa 9. septembra 2016 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Vzhľadom na to, že správny súd rozhodnutie žalovaného zrušil v celom rozsahu, žalobca bol teda v konaní, v celom rozsahu úspešný, preto mu správny súd podľa § 167 ods. 1 Správneho súdneho poriadku priznal voči neúspešnému žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania, teda náhradu trov konania v rozsahu 100%.

2. Krajský súd v Trenčíne ako orgán, v ktorého právomoci je preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia (§ 6 ods. 1 SSP), ako súd vecne (§ 10 SSP) a miestne príslušný na konanie (§ 13 ods. 1 SSP), vychádzajúc zo skutkového stavu v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 135 ods. 1 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie a postup správneho orgánu podľa § 177 ods. 1 SSP, v rozsahu (§ 182 ods. 1 písm. c/ SSP) a z dôvodov uvedených v žalobe (§ 182 ods. 1 písm. e/ SSP), pričom rozsahom a

dôvodmi žaloby je súd v správnom súdnictve viazaný (§ 134 ods. 1 SSP). Po zistení, že žaloba bola podaná oprávnenou osobou (§ 178 ods. 1 SSP), zastúpenou advokátom (§ 49 ods. 1 SSP), v zákonnej lehote (§ 181 ods. 1 SSP), proti rozhodnutiu, ktoré môže byť premetom súdneho prieskumu (§ 6 ods. 2, § 7 SSP), správny súd o veci rozhodol bez nariadenia pojednávania, nakoľko jeho nariadenie účastníci nežiadali. Po oboznámení sa s vyjadreniami účastníkov konania, ako aj s obsahom súdneho a administratívneho spisu dospel správny súd jednomyselne k záveru, že žaloba bola podaná dôvodne.

3. Žalobca sa včas podanou žalobou domáhal súdneho prieskumu v záhlaví uvedeného rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 103323998/2016 z 10. júna 2016, ktorým bol v zmysle § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 40 519,80 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2015, keď žalobcovi nebolo uznané právo na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr od dodávateľa PEBYT, s.r.o., a to faktúry č. 201570 zo 14. apríla 2015, faktúry č. 201571 z 20. apríla 2015, č. 201572 z 24. apríla 2015 a č. 201573 z 29. apríla 2015 za dodanie pneumatík v kontrolovanom období.

4. Správny súd z administratívneho spisu zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január, február, marec a apríl 2015. O výsledku daňovej kontroly správca vyhotovil Protokol z daňovej kontroly z 8. februára 2016, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený splnomocnenému zástupcovi žalobcu 10. februára 2015. Správca dane v kontrolovanom zdaňovacom období apríl 2015 nepriznal platiteľovi nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z vyššie uvedených dodávateľských faktúr za dodanie pneumatík, ktoré vystavila spoločnosť PEBYT, s.r.o.. Žalobca 15. februára 2016 podal vyjadrenie k protokolu a 30. mája 2016 sa uskutočnilo ústne pojednávanie, na ktorom sa tieto námietky prejednali.

5. Správca dane uzavrel, že spoločnosť PEBYT, s.r.o. vo svojom daňovom priznaní na DPH za 1. štvrtrok 2015, na riadku 03 dodanie tovaru a služby uviedla základ dane 1 350,- €, na riadku 04 uviedla daň vo výške 270,- € a za 2. štvrtrok 2015 nevykázala žiadnu ekonomickú činnosť. Vzhľadom na uvedené zaslal správca dane tejto spoločnosti výzvu, ktorá sa vrátila ako nedoručená zásielka s tým, že adresát je na tejto adrese neznámy. Následne bola na výsluch predvolaná jediná konateľka tejto dodávateľskej spoločnosti p. S. P., ktorá si zásielku riadne prevzala a následne správcu dane telefonicky kontaktovala s tým, že ospravedlnila svoju neúčasť na výsluchu svojou práceneschopnosťou. Uvedenú skutočnosť však správcovi dane žiadnym spôsobom nepreukázala. Následne bol s touto svedkyňou telefonicky dohodnutý ďalší termín jej výsluchu, avšak opätovne sa svedkyňa ospravedlnila z dôvodu práceneschopnosti. Napriek tomu, že uviedla, že svoju práceneschopnosť zdokladuje, nespravila tak. Vzhľadom na to, že následne už svedkyňa správcu dane už nekontaktovala bolo jej 26. októbra 2015 doručené opakované predvolanie na výsluch, ktorý sa mal uskutočniť 18. novembra 2015. Dňa 27. októbra 2015 bol z mailovej adresy konateľky dodávateľa pracovníčke správcu dane zaslaný dokument nazvaný „Daňová kontrola LMR s.r.o., podanie písomnej výpovede svedkom pre účely daňovej kontroly“ zo 7. októbra 2015, v ktorom pani S. P. uviedla, že spoločnosť PEBYT s.r.o. neeviduje vo svojom účtovníctve žiadne faktúry pre spoločnosť LMR s.r.o. za zdaňovacie obdobie 1. a 2. štvrtrok 2015 a ani žiadne obchody s touto spoločnosťou za toto obdobie. Taktiež v účtovníctve nevedie žiadne ďalšie doklady (zmluvy, dohody), ktoré by sa týkali spoločnosti LMR s.r.o.. Súčasne táto predvolaná svedkyňa uviedla, že žiada, aby bolo toto písomné stanovisko brané ako jej písomná výpoveď svedka v predmetnom daňovom konaní. Následne sa vypočutie tejto svedkyne dňa 18. novembra 2015 neuskutočnilo a S. P. viac nebola správcom dane predvolaná za účelom vypočutia.

6. Na základe žiadosti žalobcu bol vo vyrubovacom konaní vypočutý Ing. T. T., ktorý opísal realizáciu obchodnej spolupráce medzi žalobcom a dodávateľskou spoločnosťou PEBYT s.r.o. tak, že táto sa uskutočňovala na základe sprostredkovania L. U. z R., s ktorým mal svedok dlhodobú obchodnú spoluprácu. S dodávateľskou spoločnosťou komunikoval (ako zástupca žalobcu konajúci na základe generálnej plnej moci) práve cez túto osobu, ktorej dôveroval. Okrem toho za dodávateľskú spoločnosť komunikoval aj s pánom W.. S konateľkou S. P. v kontakte nebol. Uviedol, že si odobratý tovar odkontroloval a následne bola vystavená faktúra, ktorá bola poslaná do mailu L. U., ktorý ju poslal

účtovníčke žalobcu Ing. Q.. Tovar prevzal od rôznych šoférov na OSP v Prievidzi alebo na Orave a tovar bol dodaný odberateľom žalobcu. Svedok uviedol konkrétnych dodávateľov aj odberateľov žalobcu spolu s menami kontaktných osôb, s ktorým v rámci obchodných aktivít žalobcu jednal. Zástupca žalobcu vzhľadom na obsah výpovede svedka žiadal vypočítať aj týchto odberateľov, ďalej p. W., účtovníčky žalobcu a dodávateľa, p. U., ktorý obchody sprostredkoval a ktorý zabezpečoval podstatnú komunikáciu s odberateľom a v neposlednom rade p. S. P.. Skutočnosť, že konateľka dodávateľskej spoločnosti nebola vypočítaná ako svedok pritom žalobca namietal aj vo vyjadrení k protokolu o daňovej kontrole, keď v čl. III výslovne žiadal jej výsluch s tým, že spochybňuje dôveryhodnosť jej písomného vyjadrenia, a to aj s poukazom na skutočnosť, že bolo zaslané správcovi dane mailom.

7. Správca dane nevykonával vo veci ďalšie dokazovanie a o veci 10. júna 2016 rozhodol tak, že vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 40 519,80 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2015. Svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že vlastnícke právo k tovaru je základom vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 zákona a tým aj ku vzniku práva na odpočítanie dane v zmysle uvedeného § 49 ods. 1 zákona. Vzhľadom na to, že nebol jednoznačne preukázaný vznik daňovej povinnosti u spoločnosti PEBYT s.r.o. a prevod vlastnícke práva k tovaru v zmysle faktúr, na ktorých bola u dodávateľa uvedená spoločnosť PEBYT s.r.o., správca dane nadobudol pochybnosti o reálnom uskutočnení dodaní a o nároku daňového subjektu na odpočítanie dane v zmysle predložených faktúr. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutie správcu dane ako vecne správne potvrdil. Na strane 7 žalobou napadnutého rozhodnutia pritom správnosť prvostupňového rozhodnutia odôvodnil aj tým, že na základe vykonaného dokazovania a zistených skutočností správca dane zistil, že u dodávateľa tovaru bolo potvrdené uskutočnenie zdaniteľných obchodov. Dodávateľ nepredložil správcovi dane žiadne doklady preukazujúce vecné plnenia na základe sporných faktúr, nakoľko je nekontaktný. Zopakoval záver správcu dane ohľadne toho, že vlastnícke právo je základom vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 zákona a tým aj vzniku práva na odpočítanie dane. Na strane 8 rozhodnutia následne uzavrel, že zo záverov vykonaného dokazovania správcu dane a z podkladov, ktoré poskytol sám platiteľ, je dôvodné podozrenie, že váha pochybností ohľadne dodania tovaru dodávateľom, prevyšuje tvrdenie samotného platiteľa, že tovar nadobudol prostredníctvom dodávateľa deklarovaného na faktúrach. Rozhodujúce pritom podľa záverov správcu dane bolo splnenie hmotnoprávných podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane a preukázanie skutočností, že zdaniteľná osoba konajúca v postavení zdaniteľnej osoby - dodávateľ služby podľa § 9 ods. 1 zákona o DPH v nadväznosti na § 2 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH, v skutočnosti poskytla zdaniteľné plnenie za protihodnotu v tuzemsku. Ďalej konštatoval, že žalobca bol viackrát vyzvaný na predloženie dôkazov, ktoré preukazujú jeho tvrdenia uvádzané v daňovom priznaní. Ani vo vyrubovacom konaní však takéto dôkazy nepredložil. Z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane, ako aj žalovaného je zrejmé, že pri koncipovaní svojich skutkových a právnych záverov vychádzali z písomného vyjadrenia konateľky dodávateľa, ktoré bolo zaslané správcovi dane mailom a ktoré bolo podľa názoru správnych orgánov podporené údajmi zistenými z histórie daňových priznaní.

8. Správny súd v odôvodnení konštatoval, že z vyššie uvedeného je zrejmé, že vykonanie dokazovania v predmetnej právnej veci spočívalo v predložení a) sporných dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou PEBYT, s.r.o., ktoré sú opatrené pečiatkou dodávateľa a podpísané, b) výsluchu svedka Ing. T., ktorý potvrdil realizáciu obchodu od dodávateľa PEBYT, s.r.o. opísal priebeh dojednávania obchodov a označil osoby, s ktorými komunikoval a súčasne označil ďalších dodávateľov žalobcu ako aj odberateľov žalobcu spolu s menami kontaktných osôb, c) plnej moci pre Ing. T. na zastupovanie žalobcu v rozsahu konateľských oprávnení zo dňa 8.4.2014 (na základe ktorej zastupoval žalobcu pri sporných obchodoch), d) písomného vyjadrenia konateľky dodávateľskej spoločnosti, [dodávateľská spoločnosť k 9. júnu 2017 zanikla zlúčením] o tom, že sporné faktúry nie sú evidované v účtovníctve spoločnosti a spoločnosť PEBYT, s.r.o. so žalobcom v rozhodnom období neobchodovala, ako aj e) histórii daňových priznaní dodávateľskej spoločnosti, ktoré sa nachádzajú v administratívnom spise.

9. Správny súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že žalobca správcovi dane na jeho výzvu predložil aj bankový výpis, ako aj príjmové a výdavkové pokladničné doklady za mesiace január až marec 2015. Uvedené doklady však boli žalobcovi vrátené bez toho, aby boli vo fotokópii založené do

spisu. Z rozhodnutia a ani z obsahu administratívneho spisu nie je zrejmé, či došlo k úhrade sporných faktúr a ak áno, akým spôsobom bola úhrada vykonaná, či hotovostne alebo bezhotovostne. Nie je teda zrejmé, či existujú aj doklady o prijatí úhrady od spoločnosti PEBYT, s.r.o. v hotovosti, resp. o ich zaslaní na účet tejto spoločnosti.

10. Správny súd k žalobcovej námietke že žalovaný, ako aj správca dane uzavreli svoje skutkové závery prakticky len na základe písomného vyjadrenia konateľky dodávateľskej spoločnosti, bez vypočutia tejto štatutárky a bez vykonania ostatných ním navrhovaných dôkazov uviedol, že výsluch svedka, ako aj dôkaz listinou sú zákonom dovolenými dôkaznými prostriedkami. Pokiaľ však ide o vykonanie dokazovania výsluchom svedka, tak daňový subjekt má zákonom garantované právo byť o tejto svedeckej výpovedi správcou dane včas vyrozumieť. Zmyslom a účelom takéhoto vyrozumenia je umožniť daňovému subjektu byť pri výsluchu prítomný, klásť svedkovi otázky. Vystavenie svedka otázkam daňového subjektu spravidla zvyšuje presvedčivosť a informačnú hodnotu a tým aj vierohodnosť jeho výpovede, keďže sa svedok k rozhodným otázkam vyjadrí v logike náhľadu správcu dane, ako aj daňového subjektu a oba tieto náhľady je tak možné konfrontovať a vyhodnotiť. Kľúčovou vlastnosťou svedeckej výpovede, odlišujúcej ju od iných dôkazných prostriedkov, je tiež jej nesprostredkovanosť, bezprostrednosť, keď svedok vypovedá za prítomnosti pracovníka správcu dane a daňového subjektu. Závery o vierohodnosti a relevancii jeho výpovede je preto možné činiť aj nonverbálneho prejavu a celkového dojmu, ktorým pôsobí. V rozpore so zákonom by teda bol taký postup správcu dane, ktorý by smeroval k úmyselnému nahrádzaniu svedeckej výpovede napríklad listinami, z ktorých je možné zistiť obsah výpovedí svedkov.

11. V predmetnej právnej veci mali správne orgány k dispozícii listinné dôkazy, a to faktúry opatrené pečiatkou dodávateľskej spoločnosti a podpísané osobou, ktorá mala konať za tohto dodávateľa a písomné vyjadrenie konateľky spoločnosti PEBYT, s.r.o., že k obchodom nedošlo a predmetné faktúry nie sú zaúčtované. Ďalej svedeckú výpoveď Ing. T., ktorý na základe generálnej plnej moci (ktorá bola žalobcom predložená) žalobcu zastupoval pri týchto obchodoch, a ktorý ich realizáciu potvrdil a opísal ich priebeh. Z uvedeného bolo podľa správneho súdu zrejmé, že tu na jednej strane existovali dôkazy na podporu tvrdení žalobcu (listinné a svedecká výpoveď), ako aj dôkaz, ktorý tieto tvrdenia popieral (listinný dôkaz - vyhlásenie konateľky žalobcu). Bol tu zrejmý rozpor medzi tvrdením konateľky dodávateľa a zástupcom žalobcu, ktorý ho pri sporných transakciách zastupoval. Súd mal za to, že uvedený rozpor bolo potrebné odstrániť, pričom ak je možné príslušnú osobu poskytujúcu písomné vyhlásenie predvolať, je najvhodnejšou cestou spravidla jeho výsluch, pri ktorom mu budú tieto nezrovnalosti a nejasnosti predostrené. Uvedené je o to viac naliehavé, že skutkové a právne závery správnych orgánov sú založené takmer výlučne na tomto písomnom vyjadrení a žalobca už vo vyjadrení k protokolu o výsledku daňovej kontroly žiadal takýto výsluch, nakoľko okrem iného nemohol realizovať svoje právo klásť svedkovi otázky a konfrontovať ho so svojimi tvrdeniami.

12. Okrem toho správny súd poukázal na to, že v predmetnej právnej veci bola konateľka dodávateľa S. P. opakovane predvolaná ako svedkyňa na výsluch, avšak ani raz sa nedostavila, pričom poukazovala na svoju práceneschopnosť, ktorú však ani pri jednom z ospravedlnení žiadnym spôsobom nepreukázala. Po opakovanom predvolaní sa táto svedkyňa sama, z vlastnej vôle, rozhodla nahradiť svoju svedeckú výpoveď poskytnutím údajov v písomnej forme a správca dane sa s takýmto dôkazom uspokojil a založil na ňom celú svoju argumentáciu, skutkové a právne závery. Zo správania predvolanej svedkyne, ktorá sa bez preukázania existencie jej práceneschopnosti nedostavovala na výsluchy a napokon z vlastnej iniciatívy podala k veci len písomné stanovisko, nie je možné vylúčiť jej snahu vyhnúť sa konfrontácii so žalobcom, listinnými dôkazmi, resp. tomu, aby sa vyjadřila, či ide o pečiatku spoločnosti, či spoznáva podpis na tejto faktúre a podobne. Správny súd bol toho názoru, že uvedený listinný dôkaz za danej dôkaznej situácie nemôže nahradiť svedeckú výpoveď, ktorá je bezprostredným, autentickým dôkazným prostriedkom, pri ktorom by bol svedok konfrontovaný aj s otázkami daňového subjektu a správcu dane. Okrem toho vzhľadom na závažnosť tvrdení konateľky dodávateľskej spoločnosti v podanom písomnom vyjadrení žalobca žiadal jej vypočutie, aby ju mohol podrobiť svojím otázkami. Toto však správca dane odmietol a uspokojil sa s predmetným listinným dôkazom a založil na ňom v podstate celé svoje rozhodnutie. Napriek tomu, že tento podstatný dôkaz nevykonal, žalobcovi vyčítal, že neuniesol

svoje dôkazné bremeno. Uvedeným postupom, podľa názoru správneho súdu, zabránil žalobcovi klásť tejto „svedkyni“ otázky a uplatniť tým riadne svoje procesné práva a tým aj sťažil jeho možnosť vyvrátiť správnosť tvrdení svedkyne. Predmetný listinný dôkaz je v rozpore s inými dôkazmi, a to tak listinnými ako svedeckou výpoveďou. Za tejto situácie bolo povinnosťou správcu dane zabezpečiť výsluch tejto svedkyne tak, aby bolo možné odstrániť vzniknuté rozpory, riadne zistiť skutkový stav a o veci v súlade so zákonom rozhodnúť. Ak tak neučinil zaťažil svoje rozhodnutie vadou nezákonnosti.

II.

13. Proti rozhodnutiu krajského súdu podal sťažovateľ riadne a včas kasačnú sťažnosť, v ktorej žiadal aby kasačný súd napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie, alebo aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil a žalobu ako nedôvodnú zamietol. Sťažovateľ uviedol, že sa s rozhodnutím správneho súdu nestotožňuje, so závermi správneho súdu nesúhlasí, nakoľko zastáva názor, že senát súdu sa výrazne odklonil od procesných a hmotnoprávných postupov daňového konania ustálených rozhodnutiami Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, a v tejto súvislosti odkázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu sp.zn. 4Sžf/30/2014 zo 17. februára 2015, sp.zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 a tiež sp.zn. 1Sžf/111/2015 z 11. apríla 2017.

14. Sťažovateľ uviedol, že v posudzovanom prípade žalobca a ani jeho dodávateľ vierohodne nepreukázali vzťah k obchodnému tovaru - pneumatiky, a tým nepreukázali, že v čase obchodovania mali právo nakladať s tovarom ako vlastníci. Žalobca podľa sťažovateľa nepredložil žiadne dôkazy, iba žiadal vypočúť účtovníčku žalobcu a dodávateľa, ktoré nie sú zodpovedné za chod firmy a neboli prítomné pri údajných obchodných transakciách tak, ako ich opísal žalobca a zároveň osoby - L. U. a L. W., ktorí nemali žiadne oprávnenie, ani splnomocnenie na to, aby mohli konať zo dodávateľa, tak sa žalobca dostal do dôkaznej núdze a nesplnil podmienky pre odpočítanie dane, žalobcovi sa nepodarilo preukázať reálne dodanie zdaniteľného plnenia jeho dodávateľom.

15. Za neštandardné obchodné postupy z ekonomického hľadiska považoval sťažovateľ, že obchodná spolupráca medzi žalobcom a dodávateľskou spoločnosťou sa mala uskutočňovať cez splnomocneného zástupcu žalobcu Ing. T. T. na základe sprostredkovania p. U., zároveň za dodávateľskú spoločnosť komunikoval aj s p. W., pričom ani jeden z uvedených nemal žiadne oprávnenia ani splnomocnenie konať za dodávateľa. Nelogický sa javil aj postup pri fakturácii, kedy boli vystavené faktúry mailom zaslané L. U., ktorý ich preposielal účtovníčke žalobcu, ale s konateľkou dodávateľa S. P. nebol v kontakte, vo vyrubovacom konaní ju už však žiadal vypočúť ako svedka. Za nepravdepodobnú sa javila sťažovateľovi aj skutočnosť, že deklarovanými dodávkami pneumatík žalobcovi začala spoločnosť PREBYT, s.r.o. dosahovať vysoké obraty, pričom také vysoké obraty dovedy nedosiahla ani za mnohé roky svojho podnikania spolu. Napriek tomu, že išlo o novú skutočnosť pre dodávateľa PREBYT, s.r.o. konateľka dodávateľa, aj napriek vysokým obratom, nebola so žalobcom v kontakte a obchody, o ktorých nevedela, sprostredkoval L. U.. Žalovaný uviedol, že žalobca nežiadal vypočúť svedkov, ktorí s tovarom fyzicky manipulovali, ale v žiadostiach sa zamerával na vypočutie účtovníčok a osôb, ktoré deklarované obchody sprostredkovali (L. U., L. W.).

16. Sťažovateľ nesúhlasil s názorom správneho súdu, že správne orgány nepotrebovali za potrebné vypočúť konateľku, keďže aj zo spisu je zrejmé, že správca dane konateľku predvolával opakovane, ale nepodarilo sa ju vypočúť. V tejto súvislosti nesúhlasil sťažovateľ ani s názorom súdu, že úmyselne chcel nahraďiť svedeckú výpoveď konateľky dodávateľa za dôkaz listinou. Sťažovateľ nesúhlasí s tým, že by správca dane založil celú svoju argumentáciu na písomnom vyjadrení konateľky, ale za ďalšie dôkazy považoval skutočnosť, že dodávateľ neuviedol predmetné zdaniteľné obchody vo svojom daňovom priznaní a daň nebola odvedená do štátneho rozpočtu, čím vlastne deklaroval, že k zdaniteľnému plneniu a k vzniku daňovej povinnosti nedošlo a na základe toho a na základe toho nedošlo u žalobcu k oprávneniu na odpočítanie dane. Za ďalší z argumentov považoval sťažovateľ už vyššie uvedené neštandardné postupy a históriu obrátov dodávateľa. Správca dane podľa sťažovateľa svojím postupom

neporušil žiadne ustanovenie daňového poriadku a správca dane mal dostatok dôkazov na základe ktorých mohol ustáliť, že pneumatiky nedodala žalovanému spoločnosť PREBYT, s.r.o. uvedená v sporných dodávateľských faktúrach.

III.

17. Žalobca sa k podanej kasačnej sťažnosti nevyjadril.

IV.

18. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 SSP preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť obsahujúcu náležitosti vyžadované zákonom (§ 445 ods. 1 SSP), podal sťažovateľ v zákonom stanovenej lehote (§ 443 ods. 2 písm. a/ SSP), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a dospel k záveru, že kasačnú sťažnosť proti právoplatnému rozsudku je potrebné zamietnuť.

19. Senát kasačného súdu rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky.

20. Predmetom súdneho prieskumu bolo rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 103868745/2016 z 9. septembra 2016, v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Trenčín č. 103323998/2016 z 10. júna 2016. Kasačný súd v rámci preskúmania zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu posudzoval, či žalovaný pri rozhodovaní v danej veci vychádzal zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu a rozhodol v súlade s Daňovým poriadkom a taktiež v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona o DPH.

21. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či si daňové subjekty splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, Daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Daňový poriadok upravuje postupy (procesy), pomocou ktorých správcovia daní realizujú úlohy a ciele určené hmotnoprávnymi normami (najmä daňovými zákonmi). Upravuje teda pravidlá postupu daňových správcov pri príprave, výkone, resp. uskutočňovaní aktov daňového konania. V tomto zmysle je zárukou zákonného postupu pri plnení úloh správcu dane, ako aj zárukou zákonnej ochrany práv a právom chránených záujmov daňových subjektov.

22. Z ustanovení Daňového poriadku vyplýva, že daňový subjekt preukazuje a) skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosť, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim (§ 24 ods. 1, 2 a 4 Daňového poriadku).

23. 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.

24. Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň 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.

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

26. Podľa § 3 ods. 1, 2 a 3 Daňového poriadku 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 prieťahov 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.

27. Vzhľadom na rozpornosť účastníkov konania na rozloženie dôkazného bremena v predmetnom daňovom konaní, kedy v konaní existujú dôkazy podporujúce tvrdenia žalobcu (listinné a svedecká výpoveď) ako aj listinný dôkaz popierajúci tvrdenia žalobcu (vyhlásenie konateľky dodávateľa) považuje kasačný súd za potrebné zaujať k tomuto nastolenému procesnému problému svoje stanovisko.

28. Vychádzajúc zo znenia ustanovení § 49 ods. 1, 2 v spojení s § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH musí najvyšší súd prisvedčiť tvrdeniu žalovaného, že iba doložením účtovného dokladu obsahujúceho zákonom stanovené náležitosti nie je nárok na odpočítanie dane preukázaný. Daň či nárok na odpočítanie dane nemajú základ vo formálnom doklade, ale v existencii zdaniteľného plnenia, nakoľko zákon o DPH nestojí iba na formálnom, ale aj na reálnom preukázaní zdaniteľného plnenia a preto dôkaz predložením daňového dokladu je iba formálnym dôkazom dovršujúcim hmotnoprávne aspekty skutočného prevedenia zdaniteľného plnenia. Z uvedeného dôvodu preto nemôže byť len samotné predloženie daňového dokladu, hoci formálne správneho a bezchybného, podkladom pre uznanie nároku na odpočítanie dane, ale tento nárok musí byť v prvom rade fakticky podložený existujúcim zdaniteľným plnením.

29. Na doplnenie kasačný súd uvádza, že pri dokazovaní v daňovom konaní platí zásada prejednávacia a nie vyhľadávacia. Povinnosťou správcu dane, pokiaľ ide o nároky uplatnené platiteľom, je tieto prejednať, umožniť platiteľovi ich existenciu preukázať relevantnými dôkazmi, pričom sám správca dane má zabezpečiť k tomu len také dôkazy, ktoré podľa zákona nemá povinnosť predložiť platiteľ dane. Z konania pred správnym orgánom, ako aj pred správnym súdom je dôvodné tvrdiť, že váha pochybností ohľadne dodania tovaru žalobcom označeným dodávateľom prevyšuje samotné tvrdenia žalobcu, že tovar nadobudol od dodávateľa uvedeného v predložených faktúrach. Kasačný súd má za to, že postup, ktorý zvolil žalobca s dodávateľom nezodpovedá zásadám opatrnosti v obchodovaní.

30. Žalobca počas daňovej kontroly, ani počas vyrubovacieho konania, či konania pred správnym súdom nepredložil dôkazy, ktoré by bolo možné považovať za relevantné k ustáleniu názoru, že L. W., ktorý bol žalobcom označený za priateľa konateľky dodávateľa S. P., ako aj L. U., ktorého Ing. T. T. označil za jemu dôveryhodnú osobu, mohli za dodávateľa konať a dojednávať obchody so žalobcom.

Navyše žalobca nepredložil žiadne dôkazy, okrem faktúr a mailovej komunikácie medzi účtovníčkou dodávateľa, vyššie uvedenými osobami, a účtovníčkou žalobcu, ktoré by preukazovali, že k dodaniu tovaru reálne došlo a zdaniiteľné plnenie bolo uskutočnené. Správne uvádza sťažovateľ, že miesto navrhovania osôb ktoré mohli reálne fyzicky prísť s tovarom do kontaktu, žiadal žalobca vypočítať účtovníčky a osoby, ktoré predmetné dodávky dohadovali. Kasačný súd na doplnenie svojho názoru uvádza, že tvrdeniam žalobcu chýba aj z dôvodov vyššie uvedených materiálna podstata. Žalobca sa mal zamerať v prvom rade na to, aby predložil správcovi dane napr. príjemky tovaru a výdavky tovaru zo skladu, alebo akejkoľvek skladovej evidencie. Žalobca mal na podporu svojej argumentácie ohľadne zdaniiteľných plnení uviesť napr. mená pracovníkov, ktorí manipulovali s deklarovávaným tovarom, prípadne mená vodičov, ktorí tovar prevážali, mená osôb, ktoré fyzicky manipulovali, obsluhovali techniku v sklade, mená vodičov dodávateľa, ktorí deklarovávaný tovar vozili pre žalobcu a pod.

31. Naopak, nemožno opomenúť, že správny súd konštatoval, že žalobca správcovi dane predložil aj bankový výpis, ako aj príjmové a výdavkové pokladničné doklady za mesiac január až marec 2015, uvedené doklady však boli žalobcovi vrátené bez toho, aby boli vo fotokópii založené do spisu. Z obsahu administratívneho spisu tiež nie je zrejmé, či existujú aj doklady o prijatí úhrady a či úhrada bola vykonaná hotovostne alebo bezhotovostne.

32. Pochybnosti vzbudzuje okrem iného aj sťažovateľom uvedená skutočnosť, že pri pohľade na históriu dodávateľom podaných daňových priznaní na dani z pridanej hodnoty a na dani z príjmov právnickej osoby je zrejmé, že dodávateľ obchody v tak veľkom rozsahu nikdy nerealizoval. Každá jedna faktúra, na základe ktorej si žalobca uplatnil odpočítanie dane, má vyššiu hodnotu ako výnosy dodávateľa za niekoľko kalendárnych rokov spolu.

33. V danom prípade vyvstáva otázka posúdenia, v akom rozsahu má žalobca aj napriek predloženiu vyššie uvedených dokladov preukazovať splnenie podmienok na odpočítanie dane. Z napadnutého rozhodnutia vyplýva, že žalovaný spochybnil predovšetkým vznik daňovej povinnosti u dodávateľa, s ohľadom na písomné stanovisko konateľky dodávateľa. Kasačný súd k záverom súdu týkajúcim sa nevykonania výsluchu konateľky dodávateľskej spoločnosti, ktorá k 9. júnu 2017 zanikla zlúčením, a ktorá vo svojom písomnom stanovisku uviedla, že sporné faktúry nie sú evidované v účtovníctve a dodávateľ so žalobcom v rozhodnom období neobchodoval uvádza, že síce správca dane konateľku dodávateľa predvolával opakovane a konateľka so správcom dane aj spolupracovala, predvolania na výsluch si vždy prebrala a so správcom dane bola v telefonickom kontakte z jej strohého písomného stanoviska a z jej samotného vyhýbavého prístupu ku konfrontácii so žalobcom, na ktorej od samého začiatku trval. Aj vo svetle skutočností, že žalobca voči pochybným tvrdeniam konateľky podal oznámenie o skutočnostiach nasvedčujúcich tomu, že bol spáchaný trestný čin, sa kasačný súd stotožňuje so závermi správneho súdu a v danej konkrétnej dôkaznej situácii má za to, že svedeckú výpoveď nemožno nahradiť strohým písomným vyjadrením, ktoré je v rozpore s ostatnými dôkazmi. Za tejto situácie bolo povinnosťou správcu dane zabezpečiť výsluch svedkyne tak, aby bolo možné odstrániť pochybnosti a vzniknuté rozpory, a tým prispieť k riadnemu zisteniu skutkového stavu a vo veci v súlade so zákonom rozhodnúť. Správcom dane zvolený postup zabránil riadnemu uplatneniu procesných práv žalobcu. Kasačný súd konštatuje, že nemožno vylúčiť, že by v konfrontácii mohol žalobca tvrdenia konateľky dodávateľa prinajmenšom spochybniť, ak nie vyvrátiť.

34. Pokiaľ sa žalovaný odvolával na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 a sp.zn. 4Sžf/30/2014 zo 17. februára 2015 týkajúcich sa otázky dokazovania v daňovom konaní, je potrebné uviesť, že ide o právne závery vychádzajúce z iných skutkových a právnych okolností, ktoré nemožno aplikovať na prejednávajúcu vec, keď v prvom prípade žalobca dostatočne nepreukázal skutočností, ktoré by potvrdili, že obstaraný tovar od dodávateľa použil na účely svojho podnikania ako platiteľ a tým nesplnil podmienky na odpočítanie dane uvedené v § 49 ods. 2 zákona o DPH a v druhom prípade žalobca okrem faktúry nepredložil žiadne iné dokumenty, ktorými by preukazoval reálne uskutočnenie dodávky, pričom žalobca obchodoval iba so spoločnosťami personálne prepojenými a to tak, že tovar bez toho, aby opustil skladovací priestor menil vlastníka tak, aby v zdaňovacom období mu z obchodu vznikol nadmerný odpočet.

35. Kasačný súd opätovne pripomína, že je potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie obchodu, čo do osoby dodávateľa, nebude spochybnené. Na strane druhej je v tomto prípade potrebné vychádzať zo zásady in dubio mitius a to v tom smere, že sa javí súdu vhodnejšie, v záujme úplného zistenia stavu veci, aby správca dane ústne vypočul svedkyňu - konateľku dodávateľa vo svetle vyššie uvedených nezrovnalostí a o termíne výsluchu, aby informoval žalobcu, ktorý bude mať právo (pokiaľ ho využije) klásť svedkyňi otázky.

36. Z uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že správny súd neporušil zákon, keď napadnuté rozhodnutie zrušil, kasačná sťažnosť teda nie je dôvodná a preto ju v súlade s ustanovením § 461 SSP zamietol.

37. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP tak, že žalobcovi, ktorý bol síce v konaní úspešný, ale žiadne trovy mu v konaní nevznikli, trovy tohto konania nepriznal.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.