

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžf/46/2016
Identifikačné číslo spisu: 2014200332
Dátum vydania rozhodnutia: 25.05.2017
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:2014200332.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členiek senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eleny Kováčovej, v právnej veci žalobcu: A. E., nar. XX.XX.XXXX, F. R. XXXX/XX, C. J., právne zastúpený: Advokátska kancelária Pacalaj, Palla a partneri, s.r.o., Nám. SNP 3, 917 01 Trnava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100307/1/129931/2014/4884 zo dňa 11.03.2014, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/79/2014-143 zo dňa 28.01.2016, jednohlasne, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/79/2014-143 zo dňa 28. januára 2016 p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

I.

Krajský súd v Trnave (ďalej aj ako „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) napadnutým rozsudkom č. k. 14S/79/2014-143 zo dňa 28.01.2016 rozhodnutie žalovaného č. 1100307/1/129931/2014/4884 zo dňa 11.03.2014 a rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 9210401/5/949257/2013/BaII zo dňa 12.03.2013 podľa § 250j ods. 2 písm. c/, d/, e/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej aj ako „O.s.p.“) zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie. Napadnutým rozhodnutím žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer na daň z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) Daňového úradu Trnava č. 9210401/5/949257/2013/BaII zo dňa 12.03.2013, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len ako „zákon č. 511/1992 Zb.“) v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len ako „zákon č. 563/2009 Z. z.“) bol vyrubený žalobcovi rozdiel

dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2010 v sume 108 555,98 eura.

V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že preskúmal žalobu v rozsahu žalobných dôvodov, vyhodnotil vykonané dôkazy, preskúmal procesné postupy a dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného ako i rozhodnutie správca dane nie je v súlade s príslušnými právnymi predpismi. Zistený skutkový stav je nedostačujúci pre posúdenie veci, žalovaný riadne neodôvodnil, prečo nevykonal žalobcom navrhnuté dôkazy, zistené skutočnosti nevyhodnotil tak, aby nespochybnil závery o nedôvodnosti daňovým subjektom uplatneného nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty a v konaní správneho orgánu bola zistená vada spočívajúca v porušení práva žalobcu ako účastníka konania, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť rozhodnutia.

Žalovaný ani správca dane riadne neodôvodnili, prečo nevykonali žalobcom navrhnuté dôkazy, a to výsluchy žalobcom navrhnutých svedkov E. J., I. B., O. B., skladníkov, šoférov, preverenia trás nákladných vozidiel, keď odôvodnenie žalovaného, že vo veci bolo dost dôkazov na to, aby mohli rozhodnúť, je nepostačujúce a teda napadnuté rozhodnutie je ako nedostatočne odôvodnené nepreskúmateľné. Krajský súd sa stotožnil s argumentáciou žalobcu, že žalovaný mohol vykonať výsluch šoférov a skladníkov, ktorý by mohli objasniť, kto vykonal dopravu, pre koho, odkiaľ bol tovar dodaný, čím by sa mohla potvrdiť, resp. vyvrátiť sporná výpoveď svedka - konateľa spoločnosti Triskelion s.r.o..

Krajský súd sa stotožnil s argumentáciou žalobcu, že žalovaný mohol z vlastnej činnosti preveriť existenciu ďalších daňových subjektov, ktorí obchodovali so spoločnosťou Triskelion s.r.o. s poľnohospodárskymi plodinami v rozhodnom období za účelom dôsledného zistenia skutkového stavu veci a v tejto súvislosti krajský súd poukázal na to, že žalovaný neodôvodnil, prečo nepreveril ani obchodovanie spoločnosti Forro-Plast s.r.o. so spoločnosťou Triskelion s.r.o., keď aj konateľ spoločnosti Forro-Plast s.r.o. - A. H. tvrdil, že v rozhodnom období obchodoval so spoločnosťou Triskelion s.r.o..

Skutočnosť, že zo strany žalovaného nebolo žalobcovi umožnené byť prítomný na výsluchu svedka T. J., konateľa spoločnosti ALAURUS, s.r.o., napriek jeho žiadosti, čím mu bola odopretá možnosť klásť otázky a vyjadrovať sa k tvrdeným skutočnostiam, je takou vadou konania, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť rozhodnutia, v dôsledku čoho bola znemožnená žalobcovi realizácia jeho procesných práv, priznaných mu zákonom a boli zo strany žalovaného porušené povinnosti, čo najúplnejšie zistiť skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní.

Prvostupňový súd neprihliadol na námietku žalobcu, že žalovaný pri iných dodávateľoch ako Gamex Trading s.r.o., Sunflower s.r.o., Merkanta International s.r.o., Zsemlye s.r.o., Agrosid a.s., Gymo s.r.o., Feliz s.r.o. nespochybnil a uznal postup obchodovania, pričom uznal aj nárok žalobcu na odpočet DPH, pričom išlo o obdobné sumy, ktoré boli fakturované a zaplatené v hotovosti a išlo o rovnaký druh tovaru, pričom tovar prepravovaný do skladov bol rovnakého určenia ako pri spoločnosti Triskelion s.r.o., nakoľko táto námietka bola podaná žalobcom po uplynutí zákonnej lehoty.

Krajský súd neprihliadol ani na námietku žalobcu, že v prípade spoločnosti Triskelion s.r.o. aj spoločnosti ALAURUS, s.r.o. navrhol žalovanému vykonať dokazovanie aj prostredníctvom mobilných operátorov za obdobie roka 2010, z čoho by bolo možné preukázať, že žalobca bol s konateľmi tejto spoločnosti v telefonickom kontakte a teda že sa poznali a že s predmetnou spoločnosťou obchodoval, nakoľko nebola obsahom žalobného návrhu a bola podaná po uplynutí zákonnej lehoty.

Krajský súd na základe vyššie uvedeného skonštatoval, že sú preukázané dôvody na zrušenie napadnutého rozhodnutia založené na porušení procesných práv daňového subjektu v súvislosti zabezpečovaním podkladov pre rozhodnutie, ich vyhodnocovaním a znemožnením účasti na výsluchu svedkov a porušením práva na spravodlivé prejednanie veci spočívajúce v riadnom odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaného a správca dane.

Krajský súd mal za to, že v novom konaní bude umožnené žalobcovi reálne využiť jeho procesné práva účastníka správneho konania, žalovaný sa riadne vyporiada a náležite odôvodní prípadné zamietnutie návrhov žalobcu na doplnenie dokazovania.

Vzhľadom na vyššie uvedené krajský súd napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa zrušil postupom v zmysle ust. § 250j ods. 2 písm. c/, d/, e/ O.s.p. a vec vrátil žalovanému správne orgánu na ďalšie konanie, v ktorom bude viazaný vysloveným právnym názorom súdu.

O trovách konania bolo rozhodnuté podľa § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že krajský súd procesne úspešnému žalobcovi priznal nárok na náhradu trov konania pozostávajúcich zo súdneho poplatku zaplateného za žalobu v sume 70 eur a trov právneho zastúpenia v zmysle vyhlášky č. 655/2004 Z. z. v sume 1052,58 eura, ktorú náhradu trov konania zaviazal žalovaného zaplatiť k rukám právneho zástupcu žalobcu v súlade s ust. § 149 ods. 1 O.s.p. v spojení s ust. § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p..

II.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný v zákonnej lehote odvolanie. Žalovaný s argumentáciou krajského súdu nesúhlasil z dôvodu, že skutkový stav bol podľa neho zistený dostatočne na to, aby žalovaný potvrdil rozhodnutie prvostupňového orgánu, ktorým bol vyrubený rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie december 2010 v sume 108 555,98 eura. Žalovaný taktiež poukázal na skutočnosť, že vo výpovediach svedka - konateľa spoločnosti Triskelion s.r.o. p. A. J. neprišlo k rozporom, ktoré by podľa žalovaného mali viesť k ich hodnoteniu ako nepravdivých. Pokiaľ išlo o vystavovanie faktúr za spoločnosť Triskelion s.r.o., používanie pečiatok tejto spoločnosti a údajné rozpory v tvrdeniach svedkov A. H., O. T. a D. G. Z., že spoločnosť Triskelion s.r.o. mala v rozhodnom čase viaceré splnomocnené osoby, ktoré boli za túto spoločnosť oprávnené vyhľadávať obchodných partnerov a dohadovať obchodné podmienky, žalovaný odkazuje na zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 9210401/5/5437570/2013/BaIv zo dňa 05.12.2013, kde p. A. J. opätovne potvrdil, že žalobcu nepozná, spoločnosť Triskelion s.r.o. v októbri 2010 žalobcovi nedodala tovar, nevystavila pre neho faktúry ani od neho neprevzala žiadnu hotovosť. J. A. J. trval na tom, že v uvedenom období nebolo nikomu udelené splnomocnenie a uviedol, že p. A. H., ani p. O. T. (splnomocnenie, ktoré mu mala vystaviť spoločnosť Triskelion s.r.o. svedok nemal, podľa svojho vyjadrenia nepredpokladal, že by ho ešte niekedy potreboval - zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9210401/5/5300346/2013/BaIv zo dňa 27.11.2013) v uvedenom období nepoznal a spoločnosť Triskelion s.r.o. s nimi nikdy nemala žiadny právny vzťah.

K vystavovaniu faktúr za spoločnosť Triskelion s.r.o. uviedol, že e-mailom pošle tabuľku s fakturačnými údajmi účtovnej kancelárii, ktorá vystaví v účtovnom programe POHODA faktúry, ktoré sú uložené do súboru a e-mailom poslané naspäť k nemu - on ich vytlačí, podpíše, opečiatkuje a osobne doručí odberateľom. Spoločnosť sa podľa jeho vyjadrenia v roku 2010 zaoberala poradenstvom v oblasti BOZP. Podľa vyjadrenia p. J. na pečiatke na sporných faktúrach sa nachádza iný typ písma, nebola to teda jeho pečiatka, ktorú používa na ním vystavené faktúry. Zároveň potvrdil, že nikdy nevystavoval faktúry ručne, pričom sporné faktúry, na základe ktorých si žalobca uplatňoval odpočítanie dane, boli vystavené ručne. Pečiatka zároveň nepredstavuje povinnú zákonnú náležitosť (nie je žiadnym spôsobom upravený jej vzhľad, ani údaje, ktoré by mala obsahovať), ktorú by museli faktúry obsahovať, aby boli uznané ako relevantné doklady. V tejto súvislosti preto žalovaný nepovažoval za nutné bližšie sa zaoberať použitými pečiatkami, keďže samotný zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) túto oblasť nijako neupravuje. Na otázku žalobcu ohľadne konania za spoločnosť Triskelion s.r.o. svedok uviedol, že v uvedenom období nebol nikto splnomocnený na konanie za spoločnosť, konatelia spoločnosti boli viacerí, ale v mene spoločnosti podľa svojho vyjadrenia konal p. J. sám na základe ústnej dohody s ostatnými konateľmi. Zároveň ako zvláštny hodnotí žalovaný spôsob uzatvárania obchodu v značnej sume, kedy si žalobca podľa jeho slov (vyjadrenie žalobcu zo dňa 18.05.2012) neponechal žiadne vyhotovenie plnej moci, ktorú mala údajne vystaviť spoločnosť Triskelion s.r.o., pričom žalovaný zdôrazňuje, že ani iné - žalobcom označené osoby (E. J., A. H.) - nedisponovali žiadnym relevantným dokladom, ktorý by ich oprávňoval na

sprostredkovanie alebo uzatváranie obchodov a ktorý by bolo možné predložiť správcovi dane. Na podklade uvedeného sa preto tvrdenie žalobcu, že na sprostredkovanie, či uzatváranie obchodov mohli byť splnomocnené aj iné osoby, javí ako nepravdepodobné. Žalobca teda svoje námietky v tomto smere opiera len o vyjadrenia, ktoré však nie je možné podložiť žiadnymi dokladmi, z ktorých by bolo zrejmé, že sporné obchody boli dohadované s označenými osobami so súhlasom a poverením konateľa spoločnosti Triskelion s.r.o.. Pokiaľ ide o nevykonanie žalobcom navrhovaných dôkazov, žalovaný vo svojom vyjadrení č. 1100307/1/291391/2014 zo dňa 25.06.2014 dôvodil tým, že uvedené návrhy považoval za priet'ahy v konaní a snahu znefunkčniť samotné konanie zo strany žalobcu, pretože motorové vozidlá neboli slovenské a teda by bolo potrebné v danom prípade využiť inštitút medzinárodnej výmeny daňových informácií, čo by vzhľadom na množstvo motorových vozidiel predstavovalo neúmerne dlhý čas, pričom správca dane i žalovaný disponovali dostatočným množstvom ďalších dôkazov, ktoré tvoria oporu ich rozhodnutí.

Z dôvodu, že konateľ spoločnosti Triskelion s.r.o. poprel akýkoľvek obchodný vzťah so žalobcom, nie je žalovanému zrejmé, akým spôsobom by výsluch žalobcom označených osôb (E. J., I. B., O. B.) mohol zmeniť dôkaznú situáciu v jeho prospech, keďže len samotná výpoveď týchto osôb by mala charakter tvrdenia. Žalobca nepredložil žiadne ďalšie dôkazy (napr. písomné dokumenty), ktoré by bolo možné konfrontovať prípadne s výpoveďou konateľa spoločnosti Triskelion s.r.o. p. A. J., ktorý vyslovene a jednoznačne poprel udelenie akýchkoľvek plných moci iným osobám, v spojení s nespornou skutočnosťou, že ani jedna z označených osôb nevedela predložiť žiadny doklad (stratili ich alebo nepovažovali za potrebné si ich uschovať, čo žalovaný hodnotí ako neobvyklé), ktorý by udelenie plnej moci potvrdil. Uvedená skutočnosť viedla správcu dane i žalovaného k záveru, že nie je potrebné vykonávať žiadne ďalšie dokazovanie.

V súvislosti s vykonaním navrhovaných dôkazov žalovaný dal do pozornosti, že správca dane síce vykonáva dokazovanie, ale v daňovom konaní sa objavujú prvky prejednávacej zásady, ktorá v spojení so zásadou voľného hodnotenia dôkazov spôsobuje, že každý (daňový subjekt, správca dane) je povinný preukazovať svoje tvrdenia a správca dane (odvolací orgán) hodnotí dôkazy predložené daňovým subjektom alebo získané ním samotným. Dôkazy sú hodnotené tak, aby správca dane správne určil daňovú povinnosť chrániac záujmy štátu a dbajúc na zachovanie práv daňových subjektov. Nepreukázanie tvrdených skutočností je neunesením dôkazného bremena a v prípade neunesenia dôkazného bremena na strane daňového subjektu je jeho následkom neuznanie tvrdených skutočností za dokázané s príslušnými hmotnoprávnymi následkami. Zároveň žalovaný poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“, „odvolací súd“ alebo „NS SR“) zo dňa 23.10.2003 sp. zn. SŽ-o-NS/44/03. Žalovanému nie je zrejmé, akým spôsobom by prípadné obchodovanie spoločnosti Triskelion s.r.o. so spoločnosťou Forro-Plast s.r.o. (konateľ p. A. H., ktorý mal uzatvárať obchody so žalobcom, avšak nepredložil žiadne plnomocenstvo) mohlo preukazovať, že žalobca uzatváral sporné zdaniteľné obchody tiež so spoločnosťou Triskelion s.r.o..

Žalovaný sa nestotožnil ani so záverom krajského súdu, že z jeho strany nebolo žalobcovi umožnené byť prítomný na výsluchu svedka T. J. - konateľa spoločnosti ALAURUS, s.r.o., pretože vypočutie tohto svedka bolo vykonané v Maďarskej republike, maďarskými daňovými orgánmi a podľa maďarských daňových predpisov a preto nie je možné uvedené dávať za vinu žalovanému. Žalovaný v tejto veci poukázal na skutočnosť, že v priebehu dopĺňania konania správca dane vyzval žalobcu na doplnenie náležitostí faktúr týmto konateľom spoločnosti ALAURUS s.r.o. priamo pred správcom dane, pričom by bolo možné pri tejto príležitosti vykonať opakované jeho vypočutie ako svedka a to za prítomnosti daňového subjektu, ktorý by mal možnosť sa k jeho výpovedi vyjadriť a konfrontovať sa s ním. Žalovaný však konštatuje, že žalobca uvedené nezabezpečil, čím sa ani sám nepričinil o naplnenie jeho práv, ktorých porušenie namieta.

Odhliadnuc od žalobcom spochybnenej výpovede tohto svedka, žalovaný konštatoval, že za daného skutkového stavu žalobca nespĺnil podmienku na uplatnenie odpočítania dane stanovenú v § 51 zákona o DPH, podľa ktorého môže právo na odpočítanie dane uplatniť iba za podmienky, že disponuje faktúrou, vyhotovenou podľa § 71. Faktúry predložené žalobcom neobsahovali dátum dodania tovaru, čo je

povinná náležitosť faktúry stanovená v § 71 ods. 2 písm. d/ zákona o DPH. Dátum dodania tovaru, ktorý je pri dodaní tovaru dňom vzniku daňovej povinnosti, je zároveň jednou z podmienok na uplatnenie odpočítania dane, stanovenej v ustanovení § 49 ods. 1 zákona o DPH.

Žalovaný nesúhlasil ani so záverom krajského súdu formulovanom v závere napadnutého rozsudku, že sa nevyporiadal s námietkami žalobcu týkajúcich sa nepresného a nesprávneho prekladu zápisnice z maďarského jazyka do slovenského jazyka vyhotovenej dožiadaným úradom pri výsluchu svedka - p. T. J.. Správcovi dane bolo uložené (list č. 1100307/1/308166/2013 zo dňa 28.06.2013), aby vyzval žalobcu (výzva č. 9210401/5/3373062/2013/BaII zo dňa 15.07.2013) na spresnenie, v ktorých konkrétnych bodoch má byť výpoveď p. T. J. nedôsledne a nesprávne preložená, pričom zároveň mal byť zabezpečený opakovaný preklad označených častí výpovede svedka. Žalobca však vo svojej odpovedi zo dňa 24.07.2013 iba uviedol, že pokiaľ je pravda, že spoločnosť ALAURUS s.r.o. podľa p. T. J. nemala v rokoch 2010 a 2011 vykonávať činnosť, nie je zrejmé, načo potrebovala slovenskú účtovnícku spoločnosť, nie je ani zrejmé, o akú účtovnícku spoločnosť ide a na základe akej dohody táto účtovnícka spoločnosť vykonávala účtovníctvo spoločnosti ALAURUS s.r.o.. Ďalej namietal ako nepresnú odpoveď p. J., že spoločnosť podľa jeho vedomostí v roku 2010 nefungovala a jeho tvrdenie, že doklady nevystavoval a pečiatka, ktorá bola v spoločnosti a mala 4 riadky, sa nezhoduje s pečiatkou na dokladoch. Podľa názoru žalovaného však išlo o úradný preklad, pričom obsah predmetného preloženého textu bol z významového hľadiska jednoznačný.

Žalovaný vo väzbe na ďalšie závery krajského súdu skonštatoval, že žalobca svoje tvrdenia o dodaní predmetného tovaru práve spoločnosťou ALAURUS s.r.o. nepreukázal hodnoverne ani tým, že na výzvu správcu dane č. 9210401/1/196403/2012 zo dňa 22.02.2012 vo svojej odpovedi zo dňa 03.05.2012, ani vo svojej odpovedi zo dňa 27.07.2013 na výzvu č. 9210401/5/3373062/2013/BaII zo dňa 15.07.2013 neuviedol miesto, odkiaľ bol tovar prepravený, kde mal byť naložený, ani osoby, ktoré ho mali nakladať, čím znemožnil preveriť pravdivosť jeho tvrdení aj v tomto smere. Skutočnosť, že daný tovar, ktorý mal žalobca uskladnený v označených skladoch a následne dodaný jeho odberateľom, dodala práve spoločnosť ALAURUS s.r.o., nebola preukázaná ani výpoveďou svedka - skladníka p. T. H., ktorý do zápisnice č. 9210401/5/3610814/2013/BaII zo dňa 30.07.2013 uviedol, že takúto skutočnosť nevie potvrdiť. Skutočnosť namietaná žalobcom v jeho odpovedi zo dňa 24.07.2013 na výzvu č. 9210401/5/3373062/2013/BaII zo dňa 15.07.2013, že je nespochybniteľné, že k dodávkam tovaru došlo, lebo inak by nemohol tovar predať svojim odberateľom, nepreukazuje pôvod tovaru, t.j. jeho dodanie práve spoločnosťou ALAURUS s.r.o.. Žalobca tým, že v danej odpovedi uviedol, že miesto nakládky tovaru nevie uviesť, čo odôvodňuje obchodným tajomstvom a dojednaním ceny tovaru s prepravou, ani tým, že nepredložil faktúry vystavené podľa § 71 zákona o DPH, sám priznal, že nevykonal všetky dostatočné a dostupné opatrenia na zabezpečenie splnenia svojej dôkaznej povinnosti pri preukazovaní uplatňovaných nárokov na odpočítanie dane. Uvedené je v rozpore s príslušnými ustanoveniami § 49 a § 51 zákona o DPH, ako i v rozpore s § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého je dôkazné bremeno pri preukázaní týchto nárokov na daňovom subjekte, ktorý má povinnosť zabezpečiť si dostatočné a hodnoverné dôkazy o skutočnostiach, ktoré uplatňuje v daňovom priznaní. Je teda na žalobcovi, aby vykonal všetky dostupné a primerané opatrenia na to, aby svoj nárok vedel preukázať, čo však preukázateľne neurobil.

Žalovaný tiež poukázal na skutočnosť, že v skutkovo obdobnej veci žalobcu za zdaňovacie obdobie november 2010 Krajský súd v Trnave žalobu rozsudkom č. k. 20S/33/2014-294 zo dňa 17.03.2015 zamietol.

Vzhľadom na uvedené žalovaný navrhol, aby krajský súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že žalobu zamietla alebo aby alternatívne napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil podľa § 221 ods. 1 a ods. 2 O.s.p. v celom rozsahu a vec vrátil na ďalšie konanie. V oboch prípadoch žalovaný navrhol o trovách konania rozhodnúť tak, že žiadny z účastníkov konania nemá nárok na náhradu trov konania.

III.

Žalobca sa k podanému odvolaniu nevyjadril.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p., § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní, bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), keď deň vyhlásenia rozsudku bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) a po oboznámení sa so spisovým materiálom dospel k záveru, že odvolaniu žalovaného nemožno priznať úspech a rozsudok krajského súdu je vecne správny.

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

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 O.s.p. (§ 247 ods. 1 O.s.p.).

Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi 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 predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu 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 O.s.p.).

Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 prvá veta O.s.p.). Preto v správnom súdnictve súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia, t.j. jeho rozsah je obmedzený účelom správneho súdnictva (§ 250i ods. 1 veta druhá O.s.p.). Je to tak preto, že úlohou súdu v správnom súdnictve (prvostupňového ani odvolacieho) nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu dopĺňaním rozsiahleho dokazovania, ale preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy, t.j. preskúmať aj postup, ktorý predchádzal vydaniu týchto rozhodnutí s prihliadnutím na závažnosť zisteného skutkového stavu, ktorý tu bol v čase ich vydania.

Podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. 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 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Úlohou najvyššieho súdu bolo - na základe včas podaného odvolania žalovaného - preskúmať, či prvostupňový súd vecne správne rozhodol, keď napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je

vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne ako aj procesné), ktoré sú podľa § 12 zákona č. 400/2015 Z. z. o tvorbe právnych predpisov a o Zbierke zákonov Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov uverejnením vyhlásené v Zbierke zákonov.

Z obsahu súdneho a administratívneho spisu odvolací súd zistil, že v dňoch 12.08.2011 až 27.02.2013 vykonal správca dane u žalobcu ako daňového subjektu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2010. Predmetom tohto konania je zdaňovacie obdobie december 2010. Kontrolou správca dane zistil, že daňový subjekt odpočítal okrem iného daň z pridanej hodnoty vo výške 23 799,83 eura z tovaru, ktorým bola kukurica, ktorá mu mala byť dodaná od spoločnosti Triskelion s.r.o., Družstevná 8, Komárno, o čom predložil správcovi dane faktúry. Ďalej kontrolou správca dane zistil, že daňový subjekt odpočítal okrem iného daň z pridanej hodnoty vo výške 84 756,15 eura z tovaru, ktorým bola slnečnica a kukurica, ktorá mu mala byť dodaná od spoločnosti ALAURUS s.r.o., Kapitánova 19/10, Komárno, o čom predložil správcovi dane faktúry.

Dňa 04.02.2013 bol správcom dane vypracovaný Protokol č. 9210401/5/462070/2013/Bal I, ku ktorému sa žalobca vyjadril a na základe ktorého vyjadrenia bol správcom dane vyhotovený dodatok č. 9210401/5/737755/2013/BalI zo dňa 25.02.2013, v ktorom sa správca dane vyjadril k námietkam žalobcu - daňového subjektu s tým, že ani následne vo vyjadrení nepreukázal, že mu vznikol nárok na odpočet DPH podľa predložených faktúr. Daňová kontrola bola ukončená prerokovaním protokolu dňa 27.02.2013 a správca dane vydal dňa 12.03.2013 dodatočný platobný výmer č. 9210401/5/949257/2013/BalI, ktorým vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2010 v sume 108 555,98 eura.

Voči prvostupňovému rozhodnutiu žalobca podal odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 1100307/1/129931/2014/4884 zo dňa 11.03.2014 tak, že napadnuté prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trnava potvrdil. Žalovaný sa stotožnil so záverom správcu dane, podľa ktorého žalobca nesplnil podmienky ustanovené v § 49 a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH.

Žalovaný v napadnutom rozhodnutí č. 1100307/1/129931/2014/4884 zo dňa 11.03.2014 skonštatoval, že žalobca ako daňový subjekt nepreukázal svoje tvrdenia o tom, že pri deklarovanych zdaniteľných obchodoch konal s osobami, ktoré boli oprávnené konať a uzatvárať obchody v mene spoločnosti Triskelion s.r.o. a v mene spoločnosti ALAURUS, s.r.o. ako dodávateľov a obrana daňového subjektu, podľa ktorej nemá povinnosť požadovať údaje o osobách, s ktorými obchodoval a ktoré mu tovar predávali, je v rozpore s jeho povinnosťami a neobstojí.

Žalobca sa žalobou doručenou Krajskému súdu v Trnave dňa 16.05.2014 domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100307/1/129931/2014/4884 zo dňa 11.03.2014, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer na daň z pridanej hodnoty vydaný Daňovým úradom Trnava č. 9210401/5/949257/2013/BalI zo dňa 12.03.2013, ktorým vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2010 v sume 108 555,98 eura. Žalobca žalobu odôvodňoval tým, že žalovaný vo viacerých prípadoch opomenul hodnotiť dôkazy aj vo vzájomných súvislostiach, čím vykonal len jednostranné hodnotenie dôkazov bez ich ďalšieho vyhodnotenia v celkovom kontexte, čím obmedzil právo žalobcu na dodržiavanie zákonnosti ako jednu zo zásad daňového konania zakotvenej v § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb..

Žalobca namietal, že zo strany žalovaného nebol dostatočne a spoľahlivo zistený skutkový stav.

Žalovaný nevykonával dôkaz navrhnutý žalobcom - výsluch svedka pani E. J., ktorá mala mať vedomosť o obchodných transakciách realizovaných medzi spoločnosťou Triskelion s.r.o. a žalobcom, a ktorá mala byť osobne prítomná pri rokovaní žalobcu s konateľom spoločnosti Triskelion s.r.o..

Žalobca uviedol, že existujú aj ďalšie daňové subjekty, ktoré v rozhodnom období obchodovali so spoločnosťou Triskelion s.r.o. v oblasti poľnohospodárskych plodín, čo potvrdil aj konateľ spoločnosti Forro-Plast s.r.o. A. H., ktorý sa vyjadril, že tiež obchodoval so spoločnosťou Triskelion s.r.o.. Žalovaný vôbec nevyhodnotil vo vzájomnej súvislosti zhodné tvrdenia svedkov A. H., O. T. a D. G. Z. o tom, že spoločnosť Triskelion s.r.o. mala v rozhodnom čase viaceré splnomocnené osoby, ktoré boli oprávnené za spoločnosť Triskelion s.r.o. vyhľadávať obchodných partnerov a dohadovať obchodné podmienky.

Žalobca poukázal na irelevantnosť deklarovaného porušenia ust. § 49 a § 51 zákona o DPH v súvislosti s ust. § 71 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH, nakoľko v rozhodnom období, t.j. v roku 2010 nebola zakotvená právna povinnosť daňového subjektu požadovať potvrdenia totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru.

Žalovaný sa riadne nevyporiadal s nevykonaním navrhnutého dôkazu a to preverenia trás nákladných vozidiel, ktoré dokazovanie považoval žalovaný za zaťažujúce, neúčelné a zbytočné, avšak práve tento dôkaz považoval žalobca za relevantný pre preukázanie uskutočnených dodávok tovaru zo strany spoločnosti Triskelion s.r.o..

Žalovaný vydal a doručil konečné rozhodnutie vo veci ešte pred určeným termínom za účelom výsluchu viacerých svedkov. Išlo o neuskutočnené výsluchy I. B., bývalej účtovníčky, ktorá mala byť prítomná vo viacerých prípadoch úhrad za tovar spoločnosti Triskelion s.r.o. a osobne vystavovala, resp. preberala účtovné doklady a O. B., ktorý vlastní prepravnú spoločnosť a nákladné motorové vozidlá s evidenčnými číslami, ktoré žalobca predložil žalovanému, ktorý svojou výpoveďou mohol preukázať tvrdenie žalobcu, že tovar na skladoch bol preberaný v mene a pre žalobcu.

Žalobca k pochybnostiam žalovaného založených na hotovostných úhradách tovaru dodávaného spoločnosťou Triskelion s.r.o. uviedol, že hotovostné úhrady v rámci obchodného styku s poľnohospodárskymi plodinami boli v rozhodnom čase bežnou obchodnou praxou, kedy neexistovala právna úprava obmedzujúca hotovostný platobný styk, ako je tomu v súčasnosti. V tej súvislosti poukázal na právny záver obsiahnutý v rozsudku Súdneho dvora Európskej únie C 409/04 zo dňa 27.09.2007 vo veci Teleos Plc.. Žalobca mal za to, že podľa svojich možností prijal všetky rozumné opatrenia na uistenie sa, že dodávateľ Triskelion s.r.o. je podnikateľom, a to výpisom z obchodného registra a na internetovej stránke vtedajšieho Daňového riaditeľstva SR overil, že táto spoločnosť je platcom DPH.

Žalobca poukázal taktiež na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie C 324/11, v zmysle ktorého, ak sú splnené formálne podmienky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, právo na odpočítanie dane môže byť zamietnuté len v prípade, ak existuje objektívny dôkaz, že daňový subjekt vedel alebo mal vedieť, že sa zúčastňuje na transakciách, ktoré sú súčasťou podvodu na dani z pridanej hodnoty. Žalobca má za to, že žalovaný nedisponuje takýmto objektívnym dôkazom, nakoľko žalobca tovar deklarovaný na predmetných faktúrach od uvedeného dodávateľa riadne kúpil, zaplatil zaň, ďalej ho predal, vyskladnil, prepravoval, fakturoval a prijal zaň úhrady. Pri každej faktúre žalobca uviedol dodávateľa, aj odberateľa, kontaktnú osobu, s ktorou dojednával obchodné podmienky na kúpu, resp. predaj. Predložil súpis tovaru s uvedením druhu poľnohospodárskej plodiny, jednotkovej ceny, množstva a celkovej ceny. Predmetné daňové doklady jednoznačne preukazujú objekt, subjekt ako aj právnu skutočnosť a z ktorých je možné dôvodne vysloviť záver, že skutočne došlo k realizácii obchodných transakcií.

Žalobca uviedol, že momentálna nekontaktnosť spoločnosti ALAURUS, s.r.o. neznamená, že v roku 2010 neobchodovala so žalobcom.

Pokiaľ ide o knihu faktúr - pohľadávky od 01.01.2010 - 31.12.2010 správca dane nikdy nekonkretizoval, akým spôsobom nadobudol predmetnú knihu faktúr, keďže spoločnosťou ALAURUS, s.r.o., bola nekontaktná. Ani nie je zrejmé, či je kompletná, čo namietal žalobca už počas daňovej kontroly, avšak správca dane sa k týmto námietkam nevyjadril. Nie je zrejmé, prečo žalovaný považoval za relevantnú čiastočnú účtovnú evidenciu spoločnosti ALAURUS, s.r.o. a nie kompletnú účtovnú evidenciu žalobcu, prečo považoval za podstatnú výpoveď konateľa spoločnosti ALAURUS, s.r.o. a nepovažoval za podstatnú výpoveď žalobcu.

Žalobca považoval za nesprávne, že správca dane nevzal do úvahy čestné prehlásenia pracovníkov skladov predložené počas daňovej kontroly, ktorí mali potvrdiť, že tovar bol pre žalobcu prijatý na sklady a bol doručený motorovými vozidlami s maďarskými ŠPZ.

Pokiaľ ide o argument žalovaného týkajúci sa chýbajúceho dátumu dodania tovaru na faktúre, termín dodania tovaru jednoznačne vyplýva z vážnych lístkov, ako aj z evidencie skladov.

Žalobca poukázal na skutočnosť, že v prípade spoločnosti Triskelion, s.r.o. a spoločnosti ALAURUS, s.r.o. navrhol žalovanému vykonať dokazovanie prostredníctvom mobilných operátorov za obdobie roka 2010, z čoho by bolo možné preukázať, že žalobca bol s konateľmi týchto spoločností v telefonickom kontakte a teda že sa poznali a že s predmetnými spoločnosťami obchodoval. Správca dane navrhované dokazovanie nevykonával.

Žalovaný opiera svoje rozhodnutie iba o dva dôkazy, a to svedeckú výpoveď konateľa spoločnosti ALAURUS, napriek jeho odpovediam „neviem, nemám o tom vedomosť“ a o časť účtovnej evidencie spoločnosti ALAURUS, s.r.o. (knihy pohľadávok). Žalobca predložil niekoľko dôkazov na preukázanie tvrdení, že medzi spoločnosťou ALAURUS, s.r.o. a žalobcom došlo k realizácii obchodov s poľnohospodárskymi plodinami (faktúry, vážne lístky, svedecké výpovede, čestné prehlásenia) a napriek uvedenému žalovaný tieto dôkazy nevzal do úvahy.

Nevykonanie dôkazov navrhovaných žalobcom spôsobilo vydanie rozhodnutí, ktoré vychádzali z neúplného zistenia skutkového stavu veci. Na základe uvedeného žiadal rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1100307/1/129931/2014/4884 zo dňa 11.03.2014 a dodatočný daňový výmer Daňového úradu Trnava č. 921 0401/5/949257/2013/Ball zo dňa 12.03.2013 zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie.

Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. 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.

Podľa § 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Podľa § 15 ods. 6 písm. c/, d/, a e/ zákona č. 511/1992 Zb. kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti: c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou, d) predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia, e) predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety.

Dokazovanie vedie správcu dane, pričom dbá, aby skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (§ 29 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.).

Podľa § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

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

Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

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.

Predmetom súdneho preskúvacieho konania je preskúvanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100307/1/129931/2014/4884 zo dňa 11.03.2014, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer na daň z pridanej hodnoty Daňového úradu Trnava č. 9210401/5/949257/2013/BaII zo dňa 12.03.2013, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2010 v sume 108 555,98 eura z dôvodu, že žalobca nevedel preukázať pôvod deklarovanej dodávky tovaru, teda skutočné dodanie tovaru na faktúrach uvedenými dodávateľmi spoločnosťou Triskelion s.r.o. a spoločnosťou ALAURUS, s.r.o..

Predmetom súdneho preskúvacieho konania je teda preveriť zákonnosť žalobcom namietaného procesného postupu správcu dane v súvislosti s výkonom daňovej kontroly oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu na DPH, ako i posúdiť mieru prenosu dôkazného bremena na žalobcu vzhľadom na zistený skutkový stav pri preverovaní oprávnenosti uplatneného nároku na odpočítanie dane za kontrolované zdaňovacie obdobie december 2010.

Zásadou zákonnosti je viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán, keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určaniu dane správcom dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu. Z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti teda vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu

ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov, to znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov.

Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenie daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Podľa vyššie citovaného ustanovenia § 29 je správca dane povinný, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie. Daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní či hlásení, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť, či úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Kľúčovou právnou otázkou v tomto konaní bolo posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z ust. § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb..

Odvolací súd preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v rozsahu odvolacích dôvodov, ako aj napadnuté rozhodnutie žalovaného v rozsahu žalobných námietok, vyhodnotil vykonané dôkazy, preskúmal procesné postupy a dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného ako i rozhodnutie správcu dane nie je v súlade s príslušnými právnymi predpismi. Zistený skutkový stav je nedostačujúci pre posúdenie veci, žalovaný riadne neodôvodnil, prečo nevykonal žalobcom navrhnuté dôkazy, zistené skutočnosti nevyhodnotil tak, aby nespochybnil závery o nedôvodnosti daňovým subjektom uplatneného nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty.

Podľa názoru odvolacieho súdu správny orgán nedostatočne zistil skutkový stav, tým že nevykonal navrhnuté dôkazy a následne žalovaný sa nedostatočne vypořiadal s námietkami žalobcu ohľadne nevykonania navrhnutých dôkazov. Žalovaný ani správca dane riadne neodôvodnili, prečo nevykonali žalobcom navrhnuté dôkazy, a to výsluchy žalobcom navrhnutých svedkov E. J., I. B., O. B., šoférov, pracovníkov jednotlivých skladov - E. T. (sklad Ďulov Dvor), A. F. (sklad Mliečany) a T. H. (sklad Gabčíkovo) a preverenia trás nákladných vozidiel, keď odôvodnenie žalovaného, že vo veci bolo dost dôkazov na to, aby mohli rozhodnúť, je nepostačujúce. Odvolací súd sa stotožňuje s argumentáciou žalobcu, že žalovaný mohol vykonať výsluch prepravcov, ktorí by mohli objasniť, kto vykonal prepravu tovaru, pre koho, odkiaľ bol tovar dodaný, čím by sa mohla potvrdiť, resp. vyvrátiť výpoveď svedka - konateľa spoločnosti Triskelion s.r.o.. Správny orgán taktiež nevypočul ostatných konateľov spoločnosti Triskelion s.r.o., a to p. M. T., p. O. G. H. a p. O. T., ktorí boli konateľmi v rozhodnom čase a mohli podľa výpisu z obchodného registra samostatne konať za spoločnosť Triskelion s.r.o..

Podľa názoru odvolacieho súdu správny orgán mal za účelom preukázania vierohodnosti výpovede konateľa spoločnosti Triskelion s.r.o. pána A. J. vypočúť navrhnutých svedkov D. G. Z., a to za účelom zistenia, či bol splnomocnený za spoločnosť Triskelion s.r.o. uzatvárať obchody, ak áno čo bolo predmetom obchodov, či takéto obchody uzavrela aj spoločnosť Triskelion s.r.o. spolu so žalobcom a či má k dispozícii plnú moc alebo iný dôkaz. Žalovaný taktiež nevykonal dôkaz navrhovaný žalobcom - výsluch pani E. J., ktorá mala mať vedomosť o obchodných aktivitách realizovaných medzi spoločnosťou Triskelion s.r.o. a žalobcom a taktiež mala byť osobne prítomná pri rokovaní žalobcu s konateľom spoločnosti Triskelion s.r.o.. Žalobca taktiež namietal neuskutočnené výsluchy I. B., bývalej účtovníčky, ktorá mala byť prítomná vo viacerých prípadoch úhrad za tovar spoločnosti Triskelion s.r.o. a osobne mala vystavovať, resp. preberať účtovné doklady a O. B., ktorý vlastní prepravnú

spoločnosť a nákladné motorové vozidlá s evidenčnými číslami, ktoré žalobca predložil žalovanému. Uvedené za účelom zistenia, či tovar na skladoch bol preberaný v mene a pre žalobcu od spoločnosti Triskelion s.r.o., a či majú vedomosť prípadne aj dôkaz o tom, že spoločnosť Triskelion s.r.o. obchodovala so žalobcom. Žalobca dôvodne namietal, že správny orgán nevykonal kontrolu preverenia trás nákladných motorových vozidiel, ktoré priamo žalobca označil a predložil správny orgán ako dôkaz na preukázanie obchodov žalobcu so spoločnosťou Triskelion, s.r.o.. Po zistení vlastníka/držiateľa vozidiel a po vypočutí vodičov týchto vozidiel mal možnosť správny orgán verifikovať skutočnosť dovozu tovaru prepravcom poľnohospodárskych komodít od spoločnosti Triskelion s.r.o. pre žalobcu, prípadne mal možnosť zistiť objednávateľa prepravy tovaru a odosielateľa.

Odvolací súd na základe vyššie uvedeného skonštatoval, že sú preukázané dôvody na zrušenie napadnutého rozhodnutia založené na porušení procesných práv daňového subjektu v súvislosti zabezpečovaním podkladov pre rozhodnutie. Za danej situácie má odvolací súd za to, že v novom konaní bude umožnené žalobcovi reálne využiť jeho procesné práva účastníka správneho konania, žalovaný sa riadne vyporiada a náležite odôvodní prípadné zamietnutie návrhov žalobcu na doplnenie dokazovania.

Vzhľadom na to, že podľa ustálenej judikatúry najvyššieho súdu nie je úlohou súdov pri preskúmaní rozhodnutí správnych orgánov nahrádzať ich činnosť, najmä pokiaľ ide o riadne zistenie skutkového stavu, krajský súd správne zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie a rozhodnutie s tým, že v ďalšom konaní bude správny orgán viazaný právnym názorom súdu.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodoval odvolací súd v zmysle § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a s § 224 ods. 1 O.s.p. tak, že účastníkom náhradu trov odvolacieho konania nepriznal. Úspešný žalobca si náhradu trov odvolacieho konania neuplatnil, ani mu žiadne trovy konania nevznikli a žalovanému ich náhrada zo zákona neprináleží.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalovaného vznesené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, a preto napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 219 ods. 1 v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. ako vecne správny potvrdil.

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 dňa 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.

Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol 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 opravný prostriedok nie je prípustný.