

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	5Sžf/47/2012
Identifikačné číslo spisu:	1011201544
Dátum vydania rozhodnutia:	27.06.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Baricová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:1011201544.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Baricovej a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Jarmily Urbancovej, v právnej veci žalobcu APPRIORI, s. r. o., so sídlom Areál hospodárskeho dvora Boldog, 925 26 Boldog, zastúpeného JUDr. Bohumirom Bláhom, advokátom, so sídlom Hurbanovo nám. 5, Bratislava, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu č. I/222/4015-72429/2011/993415-r z 11. júla 2011, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave, č. k. 3S/176/2011-35 z 24. apríla 2012, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave, č. k. 3S/176//2011-35 z 24. apríla 2012 p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa tento domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného správneho orgánu č. I/222/4015-72429/2011/993415-r z 11. júla 2011. Predmetným rozhodnutím správny orgán podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave finančných orgánov v znení neskorších predpisov účinného do 31. decembra 2011 (ďalej len „zákon o správe daní“), potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Senec č. 609/230/58744/10/HAT, z 28. decembra 2010, ktorým tento žalobcovi vyrubil podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona o správe daní, rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie február 2005 v sume 384.000.124,47 euro.

Krajský súd preskúmal rozhodnutie správneho orgánu v rozsahu dôvodov uvedených v žalobe a dospel k záveru, že žalobu je potrebné zamietnuť podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“).

Svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že skutkový stav bol zistený správnymi orgánmi spoľahlivo a rozhodnutie bolo dostatočne odôvodnené.

Krajský súd dospel k záveru, že žalovaný sa vo svojom rozhodnutí vysporiadal so všetkými námietkami

žalobcu, ktoré uviedol vo svojom odvolaní. V odôvodnení rozhodnutia správne orgány uviedli, ktoré skutočnosti boli podkladom na rozhodnutie, akými úvahami boli vedené pri vyhodnotení dôkazov, ako použili správnu úvahu pri aplikovaní právnych predpisov na základe, ktorých rozhodli a ako sa vyrovnal s návrhmi a námietkami účastníka konania.

Z rozhodnutia daňových orgánov podľa krajského súdu jasne vyplýva, že tieto zadovážili podklady daňovej kontrole, či už od žalobcu a jeho dodávateľov, od Špecializovaného trestného súdu, cez výpovede konateľov spoločnosti žalobcu, ako aj spoločnosti N and R, s. r. o. a Metal Scarp, s. r. o. Banská Štiavnica. Žalobca, ako daňový subjekt v priebehu výkonu daňovej kontroly nebol schopný preukázať uskutočnenie zdaniteľných obchodov, ktoré sú uvedené vo faktúrach, ktoré podliehali kontrole. Správca dane použil v súlade s § 29 ods. 4 zákona o správe daní všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti. V konkrétnych faktúrach za zdaňovacie obdobie február 2005 bolo uvedené, že fakturovaný tovar bol prepravovaný nákladnou prepravou, ale údaje o preprave neobsahovali konkrétne identifikácie motorových vozidiel, podľa, ktorých by bolo možné reálne zistiť a potvrdiť, či fakturovaný tovar bol od dodávateľa odberateľovi prepravený. Konateľ spoločnosti A and R, s. r. o. Z. tvrdil, že doklady stratil, neskôr tvrdil, že mu ich ukradli. Nepreukázal nákup tovaru deklarovaného na uvedených faktúrach, ktorý by reálne mohol byť predmetom ďalších dodávok, nepredložil žiadne doklady o kúpe tovaru ani iné dôkazy preukazujúce jeho nákup na základe ktorých, by bolo možné preveriť a dokázať, že tovar skutočne nakúpil a žalobcovi aj dodal. Správca dane mal podľa Krajského súdu oprávnené pochybnosti, či deklarované tvrdenie, ktoré uviedla dodávateľská spoločnosť vo faktúrach aj reálne dodala, a to s ohľadom na zistené skutočnosti u subdodávateľov, ktorý dodávateľovi mali rozporné zdaniteľné plnenie dodať. Správca dane pri hodnotení dôkazov nevychádzal len z preverovania účtovnej evidencie žalobcovi dodávateľov, ale bral do úvahy všetky skutočnosti súvisiace s deklarovanými zdaniteľnými obchodmi, ktorými boli nepreukázanie prepravy tovaru ako aj rozporné vyjadrenia konateľov spoločnosti, ktoré boli získané tak z daňových konaní, ako aj z informácií získaných v trestnom konaní. Z tohto pohľadu je dostatočne preukázaný názor žalovaného, že v rozporných obchodných prípadoch bolo preukázané vytvorenie umelých obchodných vzťahov medzi dodávateľskými spoločnosťami a medzi daňovým subjektom, ktorých účelom bolo získanie daňovej výhody, a to uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty z deklarovaných zdaniteľných obchodov uvedených vo faktúrach, a tým zníženia vlastnej daňovej povinnosti. Naopak Krajský súd konštatoval, že žalobca napriek svojej povinnosti nepreukázal správcovi dane, že vecné plnenia nastali tak, ako sú deklarované vo faktúrach.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobcovi, ktorý v konaní úspech nemal, právo na ich náhradu nepriznal.

Proti tomuto rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie namietajúc, že prvostupňový súd dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci. Uviedol, že napadnutému konaniu, ktorým bol vyrubený dodatočný platobný výmer predchádzala daňová kontrola za zdaňovacie obdobie predchádzajúceho roka 2004, podľa, ktorej následne správca dane vydal dodatočný platobný výmer ktorý po podaní odvolania daňového subjektu, daňové riaditeľstvo zrušilo a doposiaľ toto konanie nie je právoplatne ukončené. Odvolací orgán zistil, že správca dane svoj záver v danej veci založila na nepreukázaných tvrdeniach.

Správca dane napriek tomu vykonal kontrolu aj za rok 2005. Daňovým riaditeľstvom vytknuté nedostatky pri výkone kontroly v roku 2005 zopakoval a preto odvolací orgán pred rozhodnutím o odvolaní musel vyzvať správcu dane na doplnenie dokazovania, ktoré sa vykonávalo počas lehoty na rozhodovanie o odvolaní. V dôsledku takéhoto postupu, odvolacie konanie presiahlo povolenú lehotu určenú v § 30a, zákona o správe daní. Navrhovateľ porušenie lehoty namietal v žalobe, ale o tom ako sa súd s touto námietkou vysporiadal nič nevie, lebo napadnutom rozsudku sa o tejto námietke súd nezmieňuje. Je pravdou, že odvolací orgán dňa 24. marca 2011 doručil žalobcovi oznámenie, že odvolací orgán nemôže vo veci z dôvodu objektívneho posúdenia a preverenia skutočností uvádzaných v odvolaní rozhodnúť v lehote 60 dní, ale takéto oznámenie je podľa žalobcu nedostatočné. Žalobca počas celého odvolacieho konania nevedel ako ďalej odvolací orgán postupuje, či požiadal nadriadený orgán o predĺženie lehoty, či mu nadriadený orgán lehotu predĺžil. Odvolací orgán nechal v právnej neistote daňový subjekt počas celého odvolacieho konania, až kým odvolacie konanie nebolo ukončené

doručením rozhodnutia o odvolaní. Žalobca sa domnieva, že porušenie týchto ustanovení nemožno chápať len ako porušenie poriadkových lehôt. Ak sa konanie predlžuje účastník konania by mal dostať vyrozumienie od správneho orgánu a byť informovaný o tom, že odvolací orgán požiadal o predĺženie lehoty, že nadriadený orgán žiadosti vyhovel, čas predĺženia lehoty, vysvetlenie tohto času z hľadiska naplnenia pojmu primeranosti, že vec bola vrátená správcovi dane na odstránenie chýb a vysvetlenie primeranosti lehoty na odstránenie, resp. doplnenie.

Z hľadiska preukazovania zdaniteľných plnení a práva daňového subjektu na odpočet, správca dane sám nevykonával žiaden dôkaz štatutármi dodávateľských obchodných spoločností a nevypočul ich. Spochybnil síce zdaniteľné plnenie vyplývajúce z faktúr dodaného tovaru od dodávateľov ale pre takéto spochybnenie správca dane použil ako dôkaz iba zápisnice o výsluchu obvinených štatutárov dodávateľov tovaru kontrolovaného daňového subjektu, ktoré si zaopatril z trestného spisu vyšetrovateľa č. PPZ-1/BKP-V-2007. Následne žalovaný vo svojom vyjadrení k žalobe už poprel, že by argumentácia neuznaním odpočtu z dodávateľských faktúr Metal Scrap bola významná pre správnosť napadnutého dodatočného daňového výmeru.

Pre zaopatrenie dôkazov z trestného spisu správca dane poukázal na § 29 zákona o správe daní, pričom však je zrejmé, že výpovede obvinených v tejto veci Struhára a Ďurku v tejto veci sú motivované snahou preukázania najnižšie miery zodpovednosti, či beztrestnosti. Správca dane sa vyhol povinnosti vykonania dôkazu vlastnou činnosťou a sám nevykonával s týmito osobami ústne pojednávanie. Tento postup je o to viac neštandardný, že správca dane pozná aj také výpovede týchto osôb, ktoré sa líšia od výpovede, ktoré v rozhodnutí použil pre svoje tvrdenie. Odvolací orgán napriek námietkam žalobcu rozhodnutie nezrušil tak, ako rozhodnutia pre rok 2004, ale potvrdil, hoci dôkazná situácia a spôsob zisťovania bol vykonávaný správcom dane identickým spôsobom.

Zo skutkových tvrdení uvedených v rozhodnutí žalovaného podľa žalobcu vyplýva, že správca dane nahrádza dôkaznú povinnosť odvolávajúceho sa daňového subjektu s dôkaznou povinnosťou dodávateľských obchodných spoločností, a to až takými dôsledkami, že eventuálne neuneseniu dôkazného bremena z ich strany považuje správca dane za neunesenie dôkazného bremena zo strany žalobcu. Pri takomto výklade a aplikácii ustanovení zákona pojednávajúcich o oprávnení vykonaní odpočtu dane, je každý daňový subjekt v ohrození neuznania odpočtu a doplatenia rozdielu dane, ak dodávateľský subjekt, svoje doklady stratí, alebo mu budú odcudzené, či iným spôsobom nebude mať poriadku daňové doklady.

Žalobca v súlade so zákonom odpočítal od daňovej povinnosti výšku dane vyplývajúcu z faktúr po dodaní tovaru pričom existenciu týchto faktúr správca dane zistil, a dodanie tovaru v deklarovanom rozsahu nespochybnil. Žalobca takto svoju povinnosť na odpočet DPH splnil.

Pokiaľ správca dane preveroval doklady o dodaní tovaru od dodávateľskej spoločnosti A and R, s. r. o., zo zápisníc z iných konaní zistil, že bola nahlásená ich strata, resp. krádež. Toto potvrdzuje záznam Okresného riaditeľstva PZ Bratislava 5 ORP-4-440/PJ-2005-V. Zo záznamu je preukázateľné, že k nahláseniu straty alebo krádeže došlo pred tým, ako sa začali vykonávať daňové kontroly. Nárok na odpočet dane by nevznikol iba vtedy, ak by správca dane spoľahlivo zistil, že skutočnosti vyplývajúce z došlých faktúr nenastali.

Žalobca namietal, že správca dane použil ako dôkaz výsluch obvinených v trestnom konaní, keďže tieto výpovede majú spornú hodnotu, lebo obvinení nemajú povinnosť vypovedať pravdu. Nepravdivosť výpovede nie je sankcionovaná. Dôkazné prostriedky - výsluchy konateľov dodávateľských spoločností, neboli vykonané spôsobom podľa § 7 zákona o správe daní, a tým sa daňové orgány vyhli povinnosti poučiť vypočúvané osoby potom, že majú právo odmietnuť vypovedať, pokiaľ by svojou výpoveďou mohli spôsobiť nebezpečenstvo trestného stíhania sebe, alebo osobe sebe blízkej.

Žalobca tiež namietal, že správca dane mal určiť základ dane postupom podľa § 29 ods. 6 zákona o správe daní, teda podľa pomôcok, keďže daňový subjekt nemohol poskytnúť súčinnosť správcovi dane a predložil mu potrebné doklady pre správne určenie výpočtu dane.

Vzhľadom na uvedené, žalobca navrhol rozhodnutie Krajského súdu v Bratislave zrušiť a vec vrátiť na nové konanie.

K odvolaniu žalobcu sa podaním zo dňa 06. augusta 2012 vyjadril žalovaný. Vo vyjadrení okrem toho, že

sa pridržiaval svojich doterajších prednesov uviedol, že o predĺženie lehoty na rozhodnutie o odvolaní žalobcu požiadal Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, ktoré jeho žiadosti vyhovel a neskôr vzhľadom na mimoriadnu zložitnosť prípadu, ako aj časovú náročnosť pri zisťovaní skutkového času, predĺžil lehotu na vydanie rozhodnutia do 17. augusta 2011. Poukázal na rozpory v tvrdení konateľa dodávateľa, K., v súvislosti s prepravou deklarovaného tovaru, keď tento uviedol, že spoločnosť využívala na dopravu dodávateľov a následne tvrdil, že spoločnosť mala vlastné motorové vozidlo pričom bolo zistené, že dodávateľ nie je držiteľom žiadneho motorového vozidla. Vierohodnosť dodania fakturovaného tovaru nepotvrďuje vyjadrenie K. zo dňa 26. októbra 2009, keď uviedol, že faktúry odberateľov vyhotovoval pán Rapant, jeho zamestnanec, ktorý bol a je zároveň konateľom odberateľskej spoločnosti Apriori, s. r. o., čiže žalobca sám pre seba si vyhotovoval v mene spoločnosti A and R, s. r. o. faktúry, ktoré sú predmetom sporu. Poukázal aj nato, že napriek predchádzajúcej výpovedi K. následne tvrdil, že si nie je vedomý, či vôbec spoločnosť mala zamestnancov. Žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodnutie Krajského súdu v Bratislave potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu prechádzalo v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP), keď deň vyhlásenia verejného rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1, 3 OSP v spojení s § 211 ods. 2 OSP a § 246c ods. 1 veta prvá OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech.

Podľa § 142 ods. 1 veta za bodkočiarkou Ústavy Slovenskej republiky súdy preskúmajú aj zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy a zákonnosť rozhodnutí, opatrení, alebo iných zásahov orgánov verejnej moci, ak tak ustanoví zákon.

Podľa čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, môže sa obrátiť na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia, ak zákon nestanoví inak. Z právomoci súdu však nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd.

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

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

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

Z obsahu pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) zistil, že Daňový úrad Senec vykonal u žalobcu ako platiteľa dane z pridanej hodnoty, daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie február 2005 z dôvodu, že žalobcovi boli dňa 17. apríla 2007 v rámci prehliadok priestorov a pozemkov zaistené Policajným zborom Slovenskej republiky všetky daňové a účtovné doklady. Správca dane požiadal v súlade s § 32 ods. 1 zákona o správe daní, o súčinnosť Špecializovaný trestný súd pracovisko Banská Bystrica, ktorý umožnil zamestnancom správcu dane nahliadnuť do vyšetrovacieho spisu a vyhotoviť z fotokópie potrebných dokladov ku kontrole. Správca dane kontrolou zabezpečených dokladov dodávateľských faktúr, ktoré podľa údajov uvedených na predmetných faktúrach boli vyhotovené spoločnosťou A and R, s. r. o. Senec pre daň SK 2021586193

ako dodávateľom zistil, že na predmetných faktúrach je deklarované dodanie tovaru kovového odpadu v zdaňovacom období február 2005, za ktorý si kontrolovaný daňový subjekt - žalobca, ako platiteľ DPH, uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v celkovej sume 11.572.134,20 Sk. V priebehu daňového konania, ktoré sa uskutočnilo 10. januára 2006 v súvislosti iným daňovým konaním, sa konateľ dodávateľskej spoločnosti K. vyjadril, že doklady za rok 2005 sa mu stratili, ale neskôr predložil druhý záznam, v ktorom pôvodnú výpoveď zmenil na krádež, čo zdôvodnil tým, že to jednoduchšie pri preukazovaní sa uvedenými dokumentami na daňovom úrade. Počas ústneho pojednávania sa K. vyjadril, že spoločnosť mala zamestnancov a vykonávala aj dopravu toto tvrdenie však nedoložil žiadnymi dôkaznými prostriedkami, ktoré by preukázali, že preprava deklarovaného tovaru bola reálne zabezpečovaná. Keďže menovaný tvrdil, že dopravu zabezpečovala k firma DRONEX development, s. r. o., správca dane predvolal konateľa uvedenej spoločnosti D., ktorý sa však napriek vedomosti o termíne výsluchu naň nedostavil.

Na základe žiadosti správcu dane Okresný dopravný inšpektorát v Senci zistil, že v evidencii nie je uvedená spoločnosť držiteľom motorového vozidla. Na základe vydaných dožiadaní v súlade s § 16 zákona o správe daní, miestne príslušní správcovia dane dodávateľských spoločností nepotvrdili dodanie tovaru - kovového šrotu spoločnosťou Metal Scrap, s. r. o. žalobcovi.

Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s obsahom a dôvodmi odvolania proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Bratislave, po preskúmaní odvolaním napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu, vychádzajúc z ustanovenia § 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odvolaní napadnutého rozsudku. Tieto závery spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s tým najvyšší súd stotožňuje v celom rozsahu, považujúc správne posúdenie veci krajským súdom za správne, a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty v prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku k námietkam žalobcu uvedených v odvolaní dopĺňa nasledovné:

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 účastníkom konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a s inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotno-právnymi, ako aj procesno-právnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce 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 OSP).

Správny súd pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu v konkrétnej veci sa obmedzil na otázku, či vykonané dôkazy, z ktorých správny orgán vychádza nie sú pochybné, najmä kvôli prameňu, z ktorých pochádzajú, alebo pre porušenie niektorej procesnej zásady správneho konania a ďalej na otázku, či vykonané dôkazy logicky robia vôbec možným skutkový záver, ktorému správny orgán dospel. Správny súd pri preskúmaní zákonnosti správneho rozhodnutia a postupu správneho orgánu posudzuje, či správny orgán aplikoval na predmetnú právnu vec relevantný právny predpis.

Jednou zo základných zásad daňového konania je v zmysle zákona o správe daní zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1 zákona o správe daní). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2 zákona o správe daní) 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 (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní) 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. Zásada rovnosti (§ 2 ods. 7 zákona o správe daní), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti, vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

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 oprávnenia 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 § 29 ods. 1 zákona o správe daní dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Podľa § 29 ods. 2 zákona o správe daní, správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti 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 o správe daní, daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Najvyšší súd k námietke žalobcu ohľadne nedodržania lehoty na výkon daňovej kontroly udáva, že z administratívneho spisu je preukázané, že žalovaný požiadal nadriadený orgán, Ministerstvo financií Slovenskej republiky o predĺženie lehoty na rozhodnutie, pričom jeho žiadosti nadriadený orgán vyhovel. Z hľadiska posúdenia tejto okolnosti ako zásahu do práv žalobcu, Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k záveru, že hoci preskúmané daňové konanie trvalo neobvykle dlhú dobu, k predĺženiu prišlo zákonným spôsobom a nespôsobilo žalobcovu ujmu na jeho právach, a napokon ani žalobca, žiadnu konkrétnu ujmu na svojich právach z tohto dôvodu nedefinoval.

Je nesprávne tvrdenie žalobcu, že správca dane nahrádzať dôkaznú povinnosť kontrolovaného daňového subjektu, s dôkaznou povinnosťou dodávateľských obchodných spoločností, a to až s takými dôsledkami, že eventuálne neunesenie dôkazného bremena z ich strany považuje správca dane za neunesenie dôkazného bremena zo strany žalobcu. Z § 29 zákona o správe daní vyplýva, že dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie a dbá na to, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, pričom ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti. Vzhľadom na to, že žalobca nebol spôsobilý vyvrátiť pochybnosti správcu dane o tom, že faktúrami deklarovaný tovar mu bol skutočne dodaný, správca dane bol oprávnený rozšíriť dokazovanie na preukázanie tejto skutočnosti na dodávateľské subjekty, pričom zistené skutočnosti dal dostatočne do súpisu so skutkovými a právnymi závermi, ktorými odôvodnil svoje rozhodnutie ohľadne žalovaného. Čiže uvedené zistenia správcu dane neboli dôvodom na nepriznanie odpočtu DPH pre žalovaného, ale boli použité iba ako dôkaz na reálne spochybnenie tvrdenia žalovaného o tom, či mu bol tovar skutočne dodaný, čo je základný predpoklad pre priznanie odpočtu dane z pridanej hodnoty.

Okolnosť, že správca dane pri dokazovaní, ako dôkaz použil výpovede i vypočutých osôb v súvislosti s trestným konaním, ktoré bolo vedené mimo iného aj pre vyhotovovanie nepravdivých účtovných dokladov, najmä odberateľských a dodávateľských faktúr, zmlúv, dokladov o preprave tovaru bez súvislosti s uplatňovaním odpočtu DPH, je potrebné takisto v súlade z vyššie uvedeným odsekom uviesť, že použitie dôkazných prostriedkov závisí od správnej úvahy konajúceho správcu dane a z toho, ako sa s týmito výpoveďami ako dôkazom, pri konštatovaní ich hodnovernosti vypořiadal a svoj záver odôvodnil. Tieto dôkazy, však nie sú v rozpore s ďalšími skutkovými zisteniami správcu dane ktorými odôvodnil svoje rozhodnutie. K námietke, že takýmto postupom správca dane obišiel poučovaciu povinnosť pri výsluchu svedka v daňovom konaní, Najvyšší súd uvádza, že správca dane nepoužil ako dôkaz výsluch uvedených osôb, ale za dôkaz mu slúžili zápisnice z výsluchov svedkov v trestnom konaní, keď je irelevantné že neboli podľa § 7 zákona o správe daní poučení.

Podmienky uvedené v ustanoveniach § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť. Naopak zákonodarca požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. Žalobca však v konaní v zmysle vyššie uvedených dôvodov neunesol dôkazné bremeno v zmysle § 29 ods. 8 zákona o správe daní, a preto sa najvyšší súd stotožnil s názorom krajského súdu, ako aj žalovaného, že žalobca v konaní nepreukázal existenciu skutočností, ktoré zákonom viaže na nárok na odpočet DPH.

Z rozhodnutí správnych orgánov je jednoznačne zrejmé, ktoré dôkazy považovali za rozhodujúce, ako ich vyhodnotili, pričom správne uváženie, na základe ktorého dospeli k rozhodnutiu dostatočne objasnili, pričom toto voľné správne uváženie nie je v rozpore so zákonom ani so zásadami logického myslenia.

Najvyšší súd nedospel ani k záveru, že by krajský súd vyhodnotil skutkový stav jednostranne a vo veci urobil len formalistický výklad zákonných ustanovení, a že by jeho postupom boli porušené základné práva žalobcu.

Keďže podľa názoru najvyššieho súdu krajský súd o otázkach, ktoré boli dôvodom na podanie žaloby nerozhodol svojvoľne a nezákonne a keďže najvyšší súd nezistil dôvod na zmenenie alebo zrušenie napadnutého rozsudku, považujúc jeho odôvodnenie za logické, jasné a zrozumiteľné a nezistil v tomto rozhodnutí žiaden rozpor so zákonom, rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1, 2 OSP potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP tak, že neúspešnému žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, žalovaným ani účastníkom konania náhrada trov konania neprináleží zo zákona.

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 01. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.