

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžf/29/2016
Identifikačné číslo spisu: 5015200567
Dátum vydania rozhodnutia: 30.05.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Jarmila Urbancová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:5015200567.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Petry Příbelskej, PhD. v právnej veci žalobkyne obchodnej spoločnosti: DRUSUR, s.r.o., so sídlom v Ružomberku, Jána Jančeka 346/6, IČO: 36425281, zastúpenej Mgr. Martinom Alušicom, so sídlom v Ružomberku, Madačova I/A, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/101951/2015 z 5. marca 2015, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 21S/80/2015-97 z 20. januára 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č.k. 21S/80/2015-97 z 20. januára 2016 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

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“) postupom podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobkyňa domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/101951/2015 z 5. marca 2015. O trovách konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobkyňu ich náhradu nepriznal.

2. Rozhodnutím žalovaného č. 1100308/1/101951/2015 z 5. marca 2015 žalovaný ako druhostupňový správny orgán vo veciach správy daní a poplatkov potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina (ďalej len „správca dane“) č. 9515401/5/4967661/2014 zo 7. novembra 2014, ktorým bol žalobkyňu vyrubený podľa ustanovenia § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2008 vo výške 12 386,84 €.

3. Krajský súd po preskúmaní veci v intenciách žalobných dôvodov dospel k záveru, že žalobkyňa nepreukázala žiadnymi vierohodnými dôkazmi existenciu tovarov a služieb, nepreukázala, že zo strany dodávateľa bolo uskutočnené dodanie predmetného tovaru v zmysle § 8 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani

z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), preto nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 zákona o DPH a následne odberateľovi uvedenom na faktúre (žalobkyňa) nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 51 zákona o DPH.

4. Krajský súd poukázal na zistenia žalovaného a správcu dane v priebehu daňovej kontroly z ktorých vyplynulo, že preverované faktúry, dodacie listy a pokladničné doklady, ktoré boli vyhotovené u žalobkyne a na ktorých je uvedený ako dodávateľ spoločnosť DANA CARS s.r.o., boli vyhotovené neoprávnenou osobou, ktorá tieto dodávky neuskutočnila, na základe čoho dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť z titulu dodania tovarov a žalobkyňa nevzniklo právo na odpočítanie dane podľa § 49 zákona o DPH. Kontrolou zdaňovacieho obdobia august 2008 správca dane zistil, že žalobkyňa neoprávnenne uplatnila odpočítanie dane z prijatých faktúr na nákup druhotných surovín spoločnosti DANA CARS s.r.o. v takých objemoch a cenách, ako je uvedené na faktúrach: D509/2008 (R8006) z 27.08.2008 na 1 356 255,00 Sk, z toho DPH 216 545,00 Sk, D519/2008 (R8008) z 29.08.2008 na 980 941,00 Sk, z toho DPH 156 621,00 Sk. V odôvodnení prvostupňového rozhodnutia uviedol, že žalobkyňa v priebehu výkonu daňovej kontroly nepredložila žiadne doklady, ani žiadne iné dôkazy (evidenčné čísla motorových vozidiel, dodacie listy, ktoré vyhotovil dodávateľ kontrolovaného daňového subjektu na dodávky podľa jednotlivých motorových vozidiel), ktorými by reálne preukázala, že skutočným dodávateľom fakturovaných zdaniteľných plnení bol platiteľ DANA CARS s.r.o. Žalobkyňa predložila dodávateľské faktúry, dodacie listy k faktúram a výdavkové pokladničné doklady, ktoré boli vyhotovené až po prevzatí druhotných surovín v spoločnosti kontrolovaného daňového subjektu. V priebehu kontroly bolo zistené, že žalobkyňa využívala na prepravu odpadových surovín vlastné vozidlá, ako aj vozidlá zapožičané na základe zmluvy o výpožičke H. F. - DRUSUR Ružomberok z 05.01.2005. Kontrolou evidencie jász nákladných vozidiel v roku 2008 nebolo preukázané, že vyššie uvedené nákladné vozidlá uskutočnili prepravu fakturovaného tovaru a v účtovníctve daňového subjektu nebola fakturovaná preprava obstaraného tovaru inými dodávateľmi, ktorá by sa vzťahovala k obstaraniu medeneho a mosadzného šrotu v období, kedy bol tento dodaný od vyššie uvedeného dodávateľa. V rámci rozsiahleho šetrenia správca dane preveroval predmetný zdaniteľný obchod tiež prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií dožiadaním č. 9515401/5/987631/2012 z 11.06.2012 a požiadal o vypočutie svedka - konateľa spoločnosti DANA CARS, s.r.o., ktorým bol v čase od 02.02.2007 do 30.12.2008 C. A., K.. Správca dane vypočul aj svedkov navrhnutých žalobcom. Z výpovedí svedkov A. P. ml. a A. P. st. vyplynulo, že k preprave tovaru neboli odovzdané žiadne prepravné doklady, ktoré by deklarovali prevázaný tovar a v čase nakladania tovaru, v čase jeho prepravy a vyskladnenia v spoločnosti žalobkyne nevedeli označiť dodávateľa, ktorý odovzdal tovar na prevoz, nebolo im známe miesto, kde bol tovar naložený. Svedok A. P. ml., ktorý pomáhal C. A. tmočiť, sa vyjadril, že o dodávateľovi tovaru pre spoločnosť DANA CARS, s.r.o. nikdy nepočul. Tiež uviedol, že faktúry, ktoré C. A. vyhotovil za spoločnosť DANA CARS s.r.o. pre spoločnosť DRUSUR, s.r.o. nikdy nevidel, svedok Z. H. do zápisnice uviedol, že od prepravcov tovaru nikdy nepreberal prepravné doklady ani žiadne iné doklady o druhotných surovinách, ktoré boli spoločnosti dodané. Z vykonaného miestneho zisťovania zameraného na zabezpečenie účtovných dokladov spoločnosti DANA CARS s.r.o bolo zistené, že účtovná spoločnosť MINIDET, s.r.o. nedisponuje účtovnými a daňovými dokladmi spoločnosti DANA CARS s.r.o., nakoľko tieto boli 12.10.2010 vrátené konateľovi C. A., a ktorý pri svedeckých výpovediach ich taktiež nepredložil.

5. Na základe uvedených skutočností krajský súd stotožniac sa so závermi žalovaného a správcu dane konštatoval, že preverované faktúry, dodacie listy a pokladničné doklady, ktoré boli vyhotovené v spoločnosti žalobkyne a na ktorých je uvedený ako dodávateľ spoločnosť DANA CARS s.r.o. boli vyhotovené neoprávnenou osobou, ktorá tieto dodávky neuskutočnila.

6. Považujúc napadnuté rozhodnutie žalovaného za súladné so zákonom, keďže žalobca neuniesol dôkazné bremeno tvrdeniami, ktorými by preukázal splnenie zákonných podmienok na odpočet DPH, žalobu ako nedôvodnú pri aplikácii § 250j ods. 1 OSP zamietol.

7. Proti tomuto rozsudku podala žalobkyňa prostredníctvom splnomocneného právneho zástupcu včas odvolanie z dôvodov podľa § 205 ods. 2 písm. d/ a f/ OSP, ktorým sa domáhala, aby odvolací súd

napadnutý rozsudok zrušil a vrátil vec prvostupňovému súdu na ďalšie konanie; eventuálne zmenil tak, že žalobe vyhovie.

8. V dôvodoch odvolania namietala, že prvostupňový súd nebral do úvahy dôkazy získané v priebehu daňového konania, a to najmä výpovede konateľov žalobkyne H. F. ml., H. F. st., ktorí sa vyjadrili pri ústnych pojednávaníach do zápisnice u správca dane, že predložené doklady k odpočtu DPH vypisovali v sídle žalobkyne v Ružomberku až po privezení a odovzdání druhotných surovín, čo bolo jednak z dôvodu, že C. A. nevedel po slovensky a tak ani nemohol predmetné doklady vypísať, preto mu predkladal A. P. ml. ktorý tam bol prítomný aj na ústnom pojednávaní. Uviedla ďalej, že predmetné účtovné doklady vypisovali viaceré osoby a to H. F. ml., H. F. st., C. F., ako aj A. P. a tiež C. A. Namietala, že v priebehu daňového konania správca dane nepredkladal jednotlivým svedkom predmetné doklady s tým, aby sa vyjadrili k tomu, kto vypisoval konkrétny doklad. Poukázala na výpoveď C. A. získanú v rámci medzinárodnej výmeny informácií (č. 9515401/5/1204552/Ben z 28.03.2014), s tým, že odpovede svedka na otázky boli všeobecné, nevedel uviesť žiadne podrobnosti, nevedel si spomenúť na viaceré skutočnosti, pričom sám správca dane sa vyjadril pri ústnom pojednávaní dňa 07.11.2014, že v dožiadaní k medzinárodnej výmene informácií uvádzal písomne konkrétne otázky, na ktoré však nedostal konkrétne odpovede avšak krajský súd sa s uvedenými skutočnosťami nezaoberal. Mala za to, že správca dane hrubo porušil aj ustanovenie § 25 ods. 4 a § 45 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku tým, že neumožnil daňovému subjektu a jeho právnenému zástupcovi zúčastniť sa výpovede svedka C. A. a klásť mu otázky. Konštatovala síce, že krajský súd v rozsudku uviedol, že maďarská finančná správa v odpovedi č. 61838-44709 správcovi dane oznámila, že bývalý konateľ a jediný zástupca spoločnosti DANA CARS s.r.o. C. A. sa dostavil na daňový úrad a vypovedal v zmysle ustanovenia č. 8 maďarského zákona o pravidlách zdaňovania, z ktorého vyplýva, že daňový subjekt iného členského štátu nemusí byť informovaný ohľadom svedeckej výpovede, avšak nič podľa žalobkyne nebránilo tomu, aby správca dane, ktorý vypracoval a zasielal predmetné dožiadanie včas informoval o tejto skutočnosti daňový subjekt, aby mohol písomne vypracovať jednotlivé otázky svedkovi spolu s jednotlivými dokladmi, ku ktorým by sa svedok vyjadril, čím by bolo aspoň čiastočne uplatnené predmetné ustanovenie daňového poriadku, teda práva účastníka konania. Pokiaľ krajský súd uviedol, že z výpovedí A. P. ml. a A. P. st. vyplynulo, že k preprave tovaru im neboli odovzdané žiadne prepravné doklady, ktoré by deklarovali prevážaný tovar v čase nakladania tovaru, v čase jeho prepravy a vyskladnenia v spoločnosti žalobkyne, nevedeli označiť dodávateľa, ktorý odovzdal tovar na prevoz, nebolo im známe miesto, k tovar bol naložený, svedok A. P. ml., ktorý pomáhal C. A. tlmočiť, sa vyjadril, že o dodávateľovi tovaru pre spoločnosť DANA CARS s.r.o. nikdy nepočul. Tiež uviedol, že faktúry, ktoré C. A. vyhotovil za spoločnosť DANA CARS s.r.o., pre spoločnosť DRUSUR, s.r.o. nikdy nevidel. Svedok Z. H. v zápisnici uviedol, že od prepravcu tovaru nikdy nepreberal prepravné doklady, ani žiadne iné doklady o druhotných surovinách, ktoré boli spoločnosti dodané. Uviedol, že iba v jednom prípade tovar doviezol kamión s ťahačom, avšak C. A. na takomto motorovom vozidle dodávku tovaru nerealizoval. K uvedeným zisteniam žalobkyňa namietala, že správca dane neuviedol do protokolu tvrdenia z ústneho pojednávania, kde sa svedok vyjadril (predmetné skutočnosti potvrdil aj konateľ H. F. ml.), že nepreberal také doklady ani od iných prepravcov, resp. dodávateľov, ktorí doviezli druhotné suroviny a tiež mu to neukladal žiadny predpis. Bežnou praxou bolo, že dodávateľ najprv telefonicky nahlásil na spoločnosť žalobkyne, napr. konateľovi spoločnosti, príp. na prevádzku v Líškovej, či môže odkúpiť určité množstvo druhotných surovín za určité ceny a až potom dodávateľ priviezol, či už na svojich vozidlách alebo na vozidlách žalobkyne druhotné suroviny, ktoré sa prevážili na váhe v Líškovej (váha plného a potom po vyložení váha prázdneho vozidla) a až následne sa vystavovali príslušné faktúry a pokladničné doklady. Krajský súd však podľa žalobkyne pri preskúmaní napadnutého rozhodnutia nebral zreteľ aj na ďalšie dôkazy obsiahnuté v spisovom materiáli a predložené v priebehu daňového konania a to výpisy z účtov o hotovostných výberov, z ktorých je podľa žalobkyne preukázané, že výbery korešpondujú s jednotlivými pokladničnými dokladmi a dokazujú, že platby za tovar boli skutočne vykonané. Všetky uvedené doklady podľa žalobkyne preukazujú reálne uskutočnené zdaniteľné plnenia, ku ktorým sa krajský súd ani správca dane a žalovaný nijako nevyjadroval.

9. Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení z 24.03.2016 k odvolaniu žalobkyne uviedol, že námietky uplatnené žalobkyňou v odvolaní sú obsahovo zhodné so žalobnými dôvodmi, ku ktorým sa vyjadril už

vo svojom písomnom stanovisku k žalobe, preto stotožniac sa so závermi krajského súdu uvedenými v odôvodnení napadnutého rozhodnutia navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

10. Vo svojom vyjadrení poukázal na to, že hlavným dôkazom, prečo správca dane nepriznal žalobkyňi nárok na odpočítanie dane z predložených faktúru od spoločnosti DANA CARS s.r.o., bola skutočnosť, že touto spoločnosťou ako dodávateľom tovaru nebol preukázaný jeho pôvod a neboli predložené relevantné doklady o jeho nadobudnutí. Dodávateľ tiež nepredložil doklady, ktorými by potvrdil dodávky tovaru pre žalobkyňu. V súvislosti s vypočutím svedka C. A. u maďarského správcu dane uviedol, že procesný postup správcu dane bol v súlade s Nariadením Rady Európskej únie č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty. Stotožnil sa s vyjadrením krajského súdu, ktorý konštatoval, že žalobkyňa mohla z vlastnej iniciatívy vyzvať, resp. osloviť bývalého konateľa C. A. a ho ako svojho bývalého obchodného partnera o podanie svedeckej výpovede na daňovom úrade v Slovenskej republike a mohol byť aj on prizvaný na pojednávanie zo svedkov a klásť mu otázky, ktoré považoval za dôležité pre rozhodnutie vo veci.

11. 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 predchádzalo, 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 veta prvá OSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia 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 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobkyne nie je možné priznať úspech.

1. Podľa § 491 ods. 1 zákona NR SR č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“), ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti OSP pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

13. Podľa § 492 ods. 2 SSP odvolacie konania podľa piatej časti OSP začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

14. Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa žalobkyňa domáhala zrušenia rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a vrátenia veci mu na ďalšie konanie. Preskúmvaným rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 9515401/5/4967661/2014 zo 7. novembra 2014, ktorým bol vyrubený podľa ustanovenia § 68 ods. 5 Daňového poriadku rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2008 vo výške s 12 386,84 €, a preto odvolací súd v rozsahu odvolacích dôvodov preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a konanie im predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

15. Z obsahu administratívneho spisu mal najvyšší súd za preukázané, že správca dane vykonal daňovú kontrolu u žalobkyňi za zdaňovacie obdobie február, marec, apríl, august 2008, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 9515401/5/3645808/2013 z 01.08.2013. Správca dane 19.09.2013 prerokoval protokol č. 9515401/5/4290580/2013 so žalobkyňou. Kontrolou zdaňovacieho obdobia august 2008 správca dane zistil, že žalobkyňa neoprávnene uplatnila odpočítanie dane z prijatých faktúr na nákup druhotných surovín spoločnosti DANA CARS s.r.o. v takých objemoch a cenách, ako je uvedené na faktúrach: D509/2008 (R8006) z 27.08.2008 na 1 356 255,00 Sk, z toho DPH 216 545,00 Sk, D519/2008 (R8008) z 29.08.2008 na 980 941,00 Sk, z toho DPH 156 621,00 Sk. V odôvodnení prvostupňového rozhodnutia uviedol, že žalobkyňa v priebehu výkonu daňovej kontroly nepredložila žiadne doklady, ani žiadne iné dôkazy (evidenčné čísla motorových vozidiel, dodacie listy, ktoré

vyhotovil dodávateľ žalobkyne na dodávky podľa jednotlivých motorových vozidiel), ktorými by reálne preukázala, že skutočným dodávateľom fakturovaných zdaniteľných plnení bol platiteľ DANA CARS s.r.o. Žalobkyňa predložila dodávateľské faktúry, dodacie listy k faktúram a výdavkové pokladničné doklady, ktoré boli vyhotovené až po prevzatí druhotných surovín v spoločnosti žalobkyne. V priebehu kontroly bolo zistené, že žalobkyňa využívala na prepravu odpadových surovín vlastné vozidlá, ako aj vozidlá zapožičané na základe zmluvy o výpožičke H. F. - DRUSUR Ružomberok z 05.01.2005. Kontrolou evidencie jász nákladných vozidiel v roku 2008 nebolo preukázané, že vyššie uvedené nákladné vozidlá uskutočnili prepravu fakturovaného tovaru a v účtovníctve žalobkyne nebola fakturovaná preprava obstaraného tovaru inými dodávateľmi, ktorá by sa vzťahovala k obstaraniu medeného a mosadzného šrotu v období, kedy bol tento dodaný od vyššie uvedeného dodávateľa. Správca dane vykonal preverovanie zdaniteľných obchodov u dodávateľa žalobkyne dožiadanim č. 9515401/5/987631/2012 z 11.06.2012 v rámci medzinárodnej výmeny informácií požiadal o vypočítanie svedka C., ktorý bol v čase realizácie tohto obchodu konateľom spoločnosti DANA CARS, s.r.o., prostredníctvom Maďarskej finančnej správy. Vypočul aj navrhnutých svedkov žalobcom Z. H., A. P. st, A. P. ml. Z výpovedí svedkov A. P. ml. a A. P. st. vyplynulo, že k preprave tovaru neboli odovzdané žiadne prepravné doklady, ktoré by deklarovali prevážaný tovar a v čase nakladania tovaru, v čase jeho prepravy a vyskladnenia v spoločnosti žalobkyne nevedeli označiť dodávateľa, ktorý odovzdal tovar na prevoz, nebolo im známe miesto, kde bol tovar naložený, pretože tento bol prevzatý na benzínovej pumpe C. A.. Svedok A. P. ml., ktorý pomáhal C. A. tlmočiť sa vyjadril, že o dodávateľovi tovaru pre spoločnosť DANA CARS s.r.o. nikdy nepočul. Tiež uviedol, že faktúry, ktoré C. A. vyhotovil za spoločnosť DANA CARS s.r.o. pre žalobkyňu nikdy nevidel, svedok Z. H. do zápisnice uviedol, že od prepravcov tovaru nikdy nepreberal prepravné doklady ani žiadne iné doklady o druhotných surovinách, ktoré boli spoločnosti dodané. Správca dane s cieľom zabezpečenia dokladov o realizácii predmetných zdaniteľných obchodov a preverenie uskutočnenia zdaniteľných obchodov spoločnosťou DANA CARS s.r.o., zaslal miestne príslušnému správcovi dane zaslal dožiadanie č. 661/320/54655/2011/Jn-N/58 z 19.12.2011, na základe čoho, miestne príslušný správca dane zaslal daňovému subjektu DANA CARS s.r.o. na adresu sídla spoločnosti výzvu na predloženie dokladov č. 9600401/126/12/Slá zo dňa 16.01.2012, ktorá bola správcovi dane vrátená z dôvodu, že adresát bol neznámy. Správca dane s cieľom zabezpečiť aj účtovné doklady spoločnosti DANA CARS s.r.o. v účtovnej firme MINIDET, s.r.o., Nemocničná 14, Veľký Krtíš, vykonal v sídle tejto spoločnosti miestne zisťovanie, o čom vyhotovil Zápisnicu o miestnom zisťovaní č. 9611401/5/4832422/2014/Bec z 30.10.2014. Z vykonaného miestneho zisťovania bolo zistené, že účtovná spoločnosť nedisponuje účtovnými a daňovými dokladmi spoločnosti DANA CARS s.r.o., nakoľko tieto boli dňa 12.10.2010 vrátené konateľovi C. A., a ktorý pri svedeckých výpovediach ich taktiež nepredložil.

16. Na základe vykonaného dokazovania správca dane konštatoval, že preverované faktúry, dodacie listy a pokladničné doklady, ktoré boli vyhotovené v spoločnosti žalobkyne a na ktorých je uvedený ako dodávateľ spoločnosť DANA CARS s.r.o. boli vyhotovené neoprávnene osobou, ktorá tieto dodávky neuskutočnila.

17. Výsledkom daňovej kontroly bolo rozhodnutie správcu dane - Daňový úrad Žilina, pobočka Ružomberok č. 9515401/5/4967661/2014 zo 07.11.2014. Správca dane prvostupňovým rozhodnutím vyrubil žalobkyňi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2008 vo výške 12 386,84 €. V odôvodnení prvostupňového rozhodnutia uviedol, že dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť z titulu dodania tovarov a žalobkyňi nevzniklo právo na odpočítanie dane podľa § 49 zákona o DPH. Na odvolanie žalobkyne vo veci rozhodoval žalovaný rozhodnutím č. 1100308/1/101951/2015 z 05.03.2015, ktorý potvrdil rozhodnutie správcu dane.

18. Podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania 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.

19. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o dani z pridanej hodnoty právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiť uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiťa vyhotovenú podľa § 71 zákona.

20. Zákon č. 563/2009 Z.z. zákona o správe daní (ďalej len „Daňový poriadok“) v ustanovení § 3 zakotvuje základné zásady správy daní. Jednou z týchto zásad je zásada zákonnosti. Podľa citovaného ustanovenia pri správe daní postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chráni sa záujmy štátu a obcí a dbá pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

21. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. 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, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán. 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.

22. 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 § 1 zákona č. 1/1993 Z.z. o Zbierke zákonov Slovenskej republiky zverejnené v Zbierke zákonov.

23. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

24. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

25. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, 2)
- b) skutočnosti, 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.

26. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

27. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných

voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

28. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku 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.

29. Podľa § 63 ods. 1 Daňového poriadku ukladať povinnosti alebo priznať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak. Podľa ods. 2 citovaného ustanovenia rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak. Podľa ods. 5 citovaného ustanovenia rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhom a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

30. Najvyšší súd SR sa stotožnil s právnym posúdením veci súdom prvého stupňa ako aj s jeho podrobným zdôvodnením, pričom pre zdôraznenie jeho správnosti len uvádza:

31. K základným právam účastníka konania obsiahnutým v práve na spravodlivý proces, patrí právo na uvedenie dostatočných dôvodov, na ktorých je rozhodnutie založené. V súvislosti s riadnym odôvodnením je potrebné uviesť, že vychádzajúc z konštantnej judikatúry ESLP (o.i. veci García Ruiz proti Španielsku, rozsudok z 21. januára 1999 týkajúci sa sťažnosti č. 30544/96, Ruiz Torija proti Španielsku, rozsudok z 9. decembra 1994, týkajúci sa sťažnosti č. 18390/91, Van de Hurk proti Holandsku, rozsudok z 19. apríla 1994, týkajúci sa sťažnosti č. 16034/90,), judikatúry Ústavného súdu SR (sp.zn. I. ÚS 226/03 z 12. mája 2004, sp.zn. III. ÚS 209/04 z 23. júna 2004, sp.zn. III. ÚS 95/06 z 15. marca 2006, sp.zn. III. ÚS 260/06 z 23. augusta 2006), nie je nutné, aby na každú žalobnú námietku bola daná súdom podrobná odpoveď a rozsah povinnosti odôvodniť súdne rozhodnutie sa môže meniť podľa povahy rozhodnutia a musí byť analyzovaný s ohľadom na okolnosti každého prípadu, ak však súd v odôvodnení nereaguje na zásadnú, relevantnú námietku, súvisiacu s predmetom súdnej ochrany prednesenú žalobcom, treba tento nedostatok považovať za prejav arbitrárnosti (svojoľnosti). Súd je povinný dbať na to, aby jeho rozhodnutie bolo presvedčivé, na podporu čoho uvedie dostatočné argumenty.

32. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku je nepochybné, z akých dôvodov dospel krajský súd k záveru o nedôvodnosti podanej žaloby a k potrebe jej zamietnutia. Skutočnosť, že krajský súd nerozhodol o podanej žalobe v súlade s predstavami žalobcu, nemožno považovať za porušenie práva na súdnu ochranu.

33. 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 daňové subjekty si 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.

34. Zákon o DPH ustanovuje striktné podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie DPH. Pre odpočet DPH je podmienkou, aby uskutočnenie zdaniteľného plnenia, ktoré je deklarované účtovným dokladom, faktúrou so všetkými zákonnými náležitosťami, bolo zároveň reálne materiálne preukázané. V konaní tak nebolo preukázané reálne dodanie tovaru žalobcovi v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH, keď ho nemohol dodať tvrdený dodávateľ.

35. Najvyšší súd považuje za potrebné uviesť, že z rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie nepochybne vyplýva, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam, je uznaný a podporovaný Smernicou Rady č. 2006/112/ES (bod 41). Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne.

36. Z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie vyplýva, že členské štáty sú povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné závierky a ostatné relevantné dokumenty (medzi inými pozri rozsudky Súdneho dvora Európskej únie zo 17.07.2008 vo veci Komisia vs. Taliansko, C-132/06, Zb. s. I-5457, bod 37; z 29.07.2010 Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, Zb. s. I-7639, bod 21; z 21.06.2012 Mahagében, C-80/11, C 142/11, body 63, 64). Každá zdaniteľná osoba je povinná viesť dostatočne podrobné účtovníctvo s cieľom umožniť uplatnenie DPH a jej kontrolu daňovým orgánom. Určenie opatrení, ktoré možno požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolnosti uvedeného prípadu vo veci samej.

37. Najvyšší súd SR konštatuje, že zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, sa presne zhodujú so skutočne realizovanými plneniami.

38. Najvyšší súd SR zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami a iným listinným dôkazom nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu.

39. Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii, predložení dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť byť aj preukázané. Najvyšší súd SR poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci sp.zn. 2 Sžf 4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č.k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 24 Daňového poriadku v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania DPH), a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom ustanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený“.

40. Za týchto skutkových okolností napadnuté rozhodnutie žalovaného je aj podľa názoru najvyššieho súdu vydané na základe riadne a dostatočne zisteného skutkového stavu, pričom keďže odvolacie námietky žalobcu (totožné ako vznesené pred súdom prvého stupňa) neboli spôsobilé spochybníť jeho správnosť, bolo potrebné napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť.

41. Je potrebné poznamenať, že Najvyšší súd Slovenskej republiky už opakovane judikoval, že podmienky uvedené v § 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, zákon to neustanovuje ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje (z dôvodu rizika ľahkej zneužitelnosti práva

na odpočet DPH), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré zákon 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, a to práve osobou uvedenou na faktúre. V tejto súvislosti odvolací súd poukazuje aj na rozsudky najvyššieho súdu vo veci sp.zn. 2Sžf/52/2011 z 22. augusta 2012, sp.zn. 5Sžf/52/2011 z 28. júna 2012, ako aj na rozsudok sp.zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“

42. S dôvodmi rozhodnutia, v ktorých žalovaný detailne, výstižne a presvedčivo reaguje na všetky námietky žalobkyne a hodnotí dôkazy vo vzájomných súvislostiach sa najvyšší súd v celom rozsahu stotožňuje, v podrobnostiach na ne odkazuje a zároveň dodáva, že správca dane a ani súd nie je povinný poučovať daňový subjekt o tom, ktoré dôkazy má predkladať správcovi dane. Bolo úlohou žalobkyne, aby dodanie tovaru deklarovaného na faktúrach aj skutočne preukázala. Pri posúdení zákonnosti rozhodnutia žalovaného neboli porušené práva žalobkyne. Vykonaným dokazovaním bol dostatočne zistený skutkový stav a ďalšie dokazovanie nie je potrebné. Daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal reálne dodanie tovaru dodávateľom spoločnosťou DANA CARS s.r.o. v zmysle predložených dokladov, na základe čoho nevznikla povinnosť odvodu DPH do štátneho rozpočtu a daňový subjekt nenaplnil zákonnú podmienku pre odpočítanie DPH z prijatej služby, ktorá spočíva v tom, že právo na vrátenie DPH zo štátneho rozpočtu odberateľovi nemôže vzniknúť skôr, ako vznikne povinnosť odvodu DPH do štátneho rozpočtu dodávateľom a zároveň z § 49 ods. 2 písm. a/ vyplýva, že platiteľ DPH môže odpočítať DPH uplatnenú iným platiteľom (dodávateľom) v cene dodanej služby, pričom musia byť splnené podmienky na uplatnenie tohto práva v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, podľa ktorého právo odpočítania DPH môže platiteľ dane uplatniť, ak má k dispozícii faktúru vyhotovenú platiteľom dane - dodávateľom podľa § 71 zákona o DPH. Avšak takáto faktúra je použiteľná za účelom uznania odpočítania DPH len vtedy, ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje sú hodnoverné a vystavil ich ten, kto ich vystaviť mal. Nestačí, aby bola splnená táto zákonná povinnosť tým, že je uvedená na faktúrach, resp. príslušných dodacích dokladoch. Z postupu a rozhodnutí daňových orgánov ako aj krajského súdu nevyplýva ani to, že by hodnotili dôkazy vykonané v daňovom konaní v prospech alebo neprospech len jednej strany, čím by porušili zásahu rovnosti zbraní a teda, že by pri hodnotení dôkazov účelne postupovali v neprospech žalobcu. Subjektívny názor žalobcu vyjadrený v uvedenom tvrdení z administratívneho spisu ani zo súdneho spisu ako aj z odôvodnení preskúmaných rozhodnutí nevyplýva.

43. Skutočnosť, ktorými žalobkyňa v odvolaní spochybňuje predmetné rozhodnutie krajského súdu neboli zistené v odvolacom konaní. Tieto boli totožné s námietkami, ktoré žalobkyňa namietala už v odvolacom konaní pred správnym orgánom, rovnako ako v prvostupňovom súdnom konaní a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal.

44. Najvyšší súd k odvolacej námietke žalobkyne, ktorou správnenému orgánu vytýkala porušenie procesných ustanovení § 25 ods. 4 a § 45 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku tým, že neumožnil daňovému subjektu a jeho právnenému zástupcovi zúčastniť sa výpovede svedka C. A. a kľásť mu otázky, len na zdôraznenie v zhode s právnym názorom krajského súdu uvádza, že výsluch svedka C. A. sa uskutočnil na základe dožiadania správcu dane v rámci medzinárodnej výmeny informácií v súlade s článkom 7 ods. 5 Nariadenia Rady EÚ č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty tak, že v zmysle predmetného ustanovenia, aby bolo možné získať

požadované informácie alebo vykonať požadované administratívne vyšetrovanie, žiadaný orgán alebo administratívny orgán, na ktorý sa žiadaný orgán obráti, postupuje akoby konal za seba alebo na požiadanie ďalšieho orgánu svojho vlastného členského štátu. Maďarská finančná správa v odpovedi č. 61838-44709 správcovi dane oznámila, že bývalý konateľ a jediný zástupca spoločnosti DANA CARS s.r.o. C. A. sa dostavil na daňový úrad a vypovedal v zmysle ustanovenia č. 8 maďarského zákona o pravidlách zdaňovania, z ktorého vyplýva, že daňový subjekt iného členského štátu nemusí byť informovaný ohľadom svedeckej výpovede. Na základe uvedeného zohľadňujúc na predmetnú vec aplikované maďarské procesné právo v spojení s článkom 7 ods. 5 vyššie citovaného nariadenia je potrebné konštatovať, že nakoľko sa ustanovenia Daňového poriadku o účasti daňového subjektu na výsluchu svedka pred maďarským daňovým orgánom nepoužijú, predmetné ustanovenia vo vzťahu k žalobkyni porušené nemohli byť.

45. Najvyšší súd preto s poukazom na vyššie uvedené dôvody, ako aj na všetky individuálne okolnosti daného prípadu, napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1, ods. 2 OSP potvrdil.

46. O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 v spojení s § 250k ods. 1 OSP tak, že neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal a žalovanému zo zákona náhrada trov konania neprináleží.

47. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.