

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	5Sžf/93/2014
Identifikačné číslo spisu:	4014200279
Dátum vydania rozhodnutia:	29.02.2016
Meno a priezvisko:	JUDr. Milan Morava
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:4014200279.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členiek senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Petry Příbelskej, PhD., v právnej veci žalobcu BILLIK, spol. s r.o., so sídlom Výčapy Opatovce 144, zastúpeného advokátkou JUDr. Máriou Konrádovou, so sídlom v Nitre, Farská 9, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná č. 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100304/1/10413/2014 zo dňa 10. januára 2014, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre z 9. júla 2014, č.k. 11S/31/2014-135, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre z 9. júla 2014, č.k. 11S/31/2014-135, p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

Krajský súd v Nitre (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom z 9. júla 2014, č.k. 11S/31/2014-135, podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100304/1/10413/2014 zo dňa 10.01.2014, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Nitra, dodatočný platobný výmer č. 9401401/5/4440054/2013 zo dňa 27.09.2013, ktorým žalobcovi podľa § 68 ods. 5 v nadväznosti na § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2008 v sume 4 739,59 € z dôvodu, že neboli splnené zákonné podmienky podľa § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

Krajský súd sa oboznámil s obsahom administratívneho spisu žalovaného i správcu dane a postupom podľa § 247 a nasl. Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) preskúmal zákonnosť napadnutého rozhodnutia a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná. Posudzujúc správnosť rozhodnutí správnych orgánov pri svojom rozhodovaní vychádzal z ustanovení § 19 ods. 1 veta prvá a druhá

zákona o DPH účinného do 31.12.2006, § 49 ods. 1, 2 písm. a/ zákona o DPH, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, § 165 ods. 1, 2 daňového poriadku, pričom sa stotožnil s názorom žalovaného, že žalobca v daňovom konaní nesplnil hmotnoprávne podmienky nároku na odpočet DPH, t.j. nepreukázal reálne dodanie materiálu (tovarov a polotovarov) používaných pri výrobe sofistikovaných zväracích zariadení.

Krajský súd v odôvodnení uviedol, že správca dane nemal možnosť zistiť a preveriť pôvod tovaru a preukázať existenciu tohto tovaru u daňového subjektu od deklarovaného dodávateľa na predloženej faktúre, vrátane zaplatenia dane za dodaný tovar žalobcovi. Stotožnil sa s právnym názorom daňových orgánov o tom, že daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty použiteľný vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť, teda, že tovar bol aj reálne dodaný od dodávateľa uvedeného na faktúre. Zároveň pritom poukázal napr. rozsudok č. 2 Afs 177/2006-61, rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp.zn. 2Sžf/52/2011 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č.k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011. Podľa krajského súdu, podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/, ako i v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. sú hmotnoprávne podmienky a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet DPH. Zdôraznil, že vzhľadom na ľahkú zneužívateľnosť zákonodarca požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok v zmysle zákona o DPH. Pokiaľ si platiteľ podľa daňového priznania uplatnil nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr, musí byť schopný preukázať, že zdaniiteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňovom doklade (faktúra). V danej veci krajský súd pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia a postupu oboch daňových orgánov nezistil rozpor so zákonom o správe daní, ani s hmotnoprávnym predpisom č. 222/2004 Z.z. o DPH platného v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia u žalobcu.

Vo vzťahu k tvrdeniu žalobcu, že splnil všetky zákonné predpoklady na odpočet DPH a má doklady v poriadku, obchod sa realizoval a že nemôže ovplyvniť konanie tohto dodávateľa, krajský súd poznamenal, že zákon o DPH, ani iný zákon neukladá daňovému subjektu, aby si preveril svojich obchodných partnerov, avšak musí si byť vedomý následkov svojich obchodných transakcií, pokiaľ tieto nevykazujú znaky a nespĺňajú podmienky v zmysle zákona o DPH, ktorý má prísne hmotnoprávne podmienky na vrátenie z dane vzhľadom na to, že ide o verejné prostriedky daňových poplatníkov. Krajský súd sa nestotožnil ani s námietkami žalobcu, že rozhodnutie žalovaného vychádzalo z nedostatočného zistenia skutkového stavu, resp. zistenie skutkového stavu je v rozpore s obsahom spisov, keďže zo spisového materiálu žalovaného vyplýva, ako postupoval správca dane a žalobca bol vždy informovaný o priebehu úkonov v rámci daňovej kontroly (vrátane po zrušení prvého rozhodnutia správcu dane na základe odvolania žalobcu). Žalobca bol vždy informovaný i o ústnom pojednávaní predvolaných osôb a svedkov a mal možnosť klásť otázky a reagovať na podané vysvetlenia svedkov, ktorí sa dostavili na predvolanie správcu dane, čo nevyužil (napr. výsluch p. W., v roku 2008 ako živnostník vykonával odťahovú službu), ktorý mu mal zabezpečovať dovoz tovaru od deklarovaného dodávateľa). Krajský súd je toho názoru, že žalovaný správny orgán riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonnom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci (v súlade s nálezom Ústavného súdu SR napr. I. ÚS 241/07, I. ÚS 342/2010 a pod.). Krajský súd dal do pozornosti žalobcu rozhodnutie ESLP prípad Garcia Ruiz c. Španielsko z 21.01.1999 a zdôraznil, že judikatura ESLP a ani Ústavný súd pritom nevyžadujú, aby na každý argument účastníka konania bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia, ale iba na taký argument, ktorý je pre rozhodnutie danej veci rozhodujúci a vyžaduje sa špecifická odpoveď.

Na námietku žalobcu, že rozhodnutie žalovaného i správcu dane považuje za nezákonné i z dôvodu, že materiál, ktorý nakúpil od dodávateľa podľa predloženej faktúry, bol použitý a spracovaný, k čomu predložil znalecký posudok č. 20/2013, č. 21/2013, a že doklady boli riadne zaúčtované (ZP č. 21/2013), krajský súd uviedol, že ide o dôkazy, ktoré nepreukazujú reálne dodanie tovaru od deklarovaného dodávateľa žalobcu podľa faktúry (spoločnosť BEEUTIFUL s.r.o. so sídlom v Prievidzi, od 29.10.2008 ALEDO s.r.o. so sídlom v Seredi), ale iba to, že žalobca mal materiály (tovary a polotovary), ktoré použil pri výrobe svojich výrobkov. Podľa názoru krajského súdu by bolo nadbytočné nariadovať znalecké dokazovanie za tým účelom ako to navrhol žalobca v súvislosti s predloženým

znaleckým posudkom č. 20/2013 a znalecký posudok č. 23/2013, že žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období vyrobil výrobky, ktoré dodal svojim odberateľom. Ďalej uviedol, že správca dane i žalovaný vyhodnotili dôkazy v súlade so zákonom, nakoľko konateľka dodávateľa v čase vystavenia faktúry nevedela predložiť žiadne doklady o realizácii tovaru podľa fa. č. 208001, pretože túto obchodnú transakciu nezabezpečovala, ale ju zabezpečoval poverený subjekt, a to p. L., ktorý však správcovi dane neposkytol žiadne doklady o realizovaní tohto tovaru, ani o splnení si daňovej povinnosti dodávateľa, hoci bol splnomocnený zástupcom uvedenej spoločnosti v kontrolovanom zdaňovacom období žalobcu. Krajský súd zastáva názor, že samotné vyhlásenie nepostačuje na preukázanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia dodávateľom deklarovaným na faktúre, ak nie je preukázané reálne plnenie v spojitosti s daňovými povinnosťami dodávateľa. Podľa krajského súdu neobstojí ani námietka žalobcu, že prepravu tovaru zabezpečoval p. W., nakoľko bol predvolaný a uviedol, že prepravu predmetného tovaru pre žalobcu nezabezpečoval, ale motorové vozidlo IVECO ZETA poskytol žalobcovi ako protislužbu a vozidlo nemal ani v evidencii, keďže nemalo pridelenú ani slovenskú ŠPZ. Nepotvrdil teda tvrdenie žalobcu o dopravcovi uvedeného tovaru, hoci podľa zistení správcu dane p. W. v kontrolovanom zdaňovacom období bol platcom DPH a odmietol uviesť aj meno vodiča, aby podľa jeho vyjadrenia „nemal problémy“. Žalobca bol prítomný pri výsluchu tohto svedka a neuviedol žiadne námietky, ani sa k tomu nevyjadril. Skonštatoval, že jednoznačne tento svedok vypovedal v rozpore s tvrdeniami žalobcu.

Námietku žalobcu, že správca dane nevykonával dokazovanie výsluchom ostatného konateľa spoločnosti, ktorá mu dodala tovar, krajský súd považoval za bezpredmetnú, keďže dodávateľ žalobcu o zmene jeho obchodného názvu na spoločnosť ALEDO s.r.o. zmenila i konateľa, ktorým sa stal L. U., ktorý bol riadne predvolaný na ústne pojednávanie a tiež nepotvrdil, ani nepreukázal splnenie si daňovej povinnosti spoločnosti ako dodávateľa žalobcu a uviedol iba to, že pri prevode obchodného podielu žiadne účtovné doklady mu neboli odovzdané. Podľa názoru krajského súdu, žalobca si osvojil nesprávne závery z ním citovaných rozhodnutí ESD (rozsudky C-354/03, C-80/11, C-142/11) a Najvyššieho súdu SR (3Sžf/1/2010, 3Sžf/1/2011) a ani neuviedol, v ktorých bodoch by bolo možné tieto závery aplikovať na jeho obchodnú transakciu podľa predloženej faktúry v kontrolovanom zdaniteľnom období. Krajský súd poukázal aj na judikatúru Súdneho dvora, ktorá pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (napr. rozsudky ESD Teleos pic. a spol. č. 409/04, Vlaamse Oliemaatschappij NV č. C-499/10). Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade 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 okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (napr. rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében kft a Pétér Dávid č. C-80/11

a C-142/11). Podľa krajského súdu, neobstojí ani ďalšia námietka žalobcu o neprimeranej dĺžke daňového konania, lebo zo spisu vyplýva, že lehota na vykonanie daňovej kontroly bola predĺžená nariadeným orgánom o šesť mesiacov z dôvodu potreby požiadania správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií v zmysle Nariadenia Rady (ES) zo dňa 07.10.2013 č. 1798/2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty.

O náhrade trov konania rozhodol podľa §250k ods. 1 OSP a žalobcovi ktorý v konaní úspech nemal náhradu trov konania nepriznal.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zastúpení advokátom v zákonnej lehote odvolanie namietajú, že prvostupňový súd nesprávne právne vec posúdil tým, že nepoužil správne ustanovenie právneho predpisu a nedostatočne zistil skutkový stav podľa § 205 ods. 2 písm. a/ v spojení s § 221 ods. 1 písm. h/ OSP, na základe vykonaného dokazovania dospel k nesprávnym právnym záverom (§ 205 ods. 2 písm. d/ OSP) a jeho rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 205 ods. 2 písm. f/ OSP). V prvom rade namietal, že krajský súd nepoužil ustanovenie § 2 ods. 6, 7 a 8 zákona o správe dani. Ďalej namietal záver krajského súdu, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno v daňovom konaní, kedy nepreukázal reálne dodanie tovaru od deklarovaného dodávateľa na predloženej faktúre a tým ani splnenie podmienky pre uplatnenie odpočtu dane (§ 49 zákona o DPH). Žalobca opätovne poukázal na rozhodnutia SD EÚ uvedené v žalobe a zdôraznil, že predložil všetky relevantné

doklady o nadobudnutí tovaru, pričom preukázal, že tento bol riadne zaúčtovaný v účtovníctve ako aj to, že sa u neho nachádzal a bol použitý na ďalšie zdaniteľné plnenia. Poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR, sp.zn. 3SŽf/1/2010 zo dňa 19.08.2010 v zmysle ktorého „Dôkazné bremeno, že u iného daňového subjektu, došlo k podvodnému konaniu je na správcovi dane, resp. orgánoch činných v trestnom konaní. Žalobcovi ako daňovému subjektu zákon nedáva právne prostriedky na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov.“ Podľa názoru žalobcu, žalovaný v zmysle uvedeného rozhodnutia je povinný preukázať, že k dodaniu tovaru skutočne nedošlo. Následne vytkol krajskému súdu, že sa nezaoberal dôkazmi potvrdzujúcimi skutočnosť, že spoločnosť ALEDO s.r.o. tovar skutočne dodala (vyhlásenie p. Q. L., potvrdenie p. W., že tovar bol prepravený, znalecké posudky znalcov, dodacie listy, faktúry, úhrady za tovar a pod.). Uviedol, že z vykonaného dokazovania ani z jedného dôkazu alebo tvrdenia nevyplyva, že by spoločnosť ALEDO s.r.o. tovar nedodala. Žalobca je toho názoru, že predložil všetky dôkazy, ktoré predložiť mal a mohol za účelom preukázania reálneho dodania tovaru (okrem listinných účtovných dokladov), označil tiež osoby, ktoré sa mali priamo podieľať na dodávke tovaru žalobcovi, vyjadril sa k pôvodu tovaru, doprave a pod. Ďalšie doklady preukazujúce pôvod tovaru však nebolo možné zabezpečiť, keďže uvedené je mimo sféry vplyvu žalobcu.

Žalobca si teda riadne plnil svoju dôkaznú povinnosť a za týmto účelom aj spolupracoval so správcom dane. Podľa žalobcu, dôkazné bremeno na strane žalobcu nemožno vnímať absolútne, keďže v zmysle takéhoto výkladu by pri každom preverovaní dodávky tovaru umožňoval správcovi dane poprieť dodávku tovaru, ktorý sa spotreboval vo výrobe alebo ktorý sa následne predal. Krajský súd ani žalovaný pritom neuviedli, ako mal ďalej žalobca preukázať odôvodnenosť svojho nároku na odpočítanie DPH. V zmysle uvedeného preto žalobca považuje rozhodnutie krajského súdu za arbitrárne. Rovnako má žalobca za to, že krajský súd nesprávne aplikoval ustanovenie § 69 ods. 5 zákona o DPH a to v rozpore s princípom neutrality. V danom prípade došlo podľa žalobcu k porušeniu základného princípu neutrality DPH deklarovaného Európskym súdnym dvorom (C-408/98 Abbey National, C-25/03 HE), podľa ktorého musí byť podnikateľ plne zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočňovanie zdaniteľných obchodov podliehajúcich DPH, a to aj v prípade, ak je zjavné, že iná transakcia v dodávateľskom reťazci má podvodnú povahu, pričom platiteľ o nej nevedel alebo nemohol vedieť (C-354/03 Optigen). Žalobca považoval za nesprávne právne posúdenie krajského súdu týkajúce sa prerušenia daňového konania, keďže podľa jeho názoru, zabezpečenie svedeckej výpovede p. U. nemôže byť dôvodom na prerušenie daňovej kontroly, nakoľko jej výsledkom nebolo ani konanie o predbežnej otázke, ani konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia. Z uvedených dôvodov žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, alternatívne zruší žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane a vec mu vráti na ďalšie konanie. Zároveň žiadal zaviazat' žalovaného na náhradu trov konania vrátane trov právneho zastúpenia.

Žalovaný vo svojom vyjadrení k odvolaniu uviedol, že sa v plnom rozsahu pridrižiava svojho vyjadrenia k žalobe zo 06.05.2015 vzhľadom na to, že odvolanie podané žalobcom obsahuje skutočnosti, ku ktorým sa už žalovaný vyjadril.

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 žalobcu nie je možné priznať úspech.

Z obsahu administratívneho a súdneho spisu Najvyšší súd Slovenskej republiky zistil, že u žalobcu bola za zdaňovacie obdobie apríl 2008 vykonaná daňová kontrola, ktorá bola zahájená dňa 25.08.2011

spísaním zápisnice o ústnom pojednávaní č. 827/320/71991/11/Várn. Správca dane požiadal dňa 22.11.2011 žiadosťou č. 827/320/71991/11/Vár Daňové riaditeľstvo SR, pracovisko Nitra, o predĺženie lehoty na výkon daňovej kontroly o šesť mesiacov. Žiadosti správcu dane bolo vyhovené a lehota na výkon daňovej kontroly bola predĺžená. Správca dane vyhotovil protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly č. 9400401/5/1973170/2012 zo dňa 26.07.2012, ktorý bol so žalobcom prerokovaný dňa 22.08.2012. Správca dane kontrolou predložených dokladov zistil, že daňový subjekt, platiteľ dane, si v kontrolovanom zdaňovacom období odpočítal na základe faktúry č. 208001 zo dňa 29.04.2008 vystavenej dodávateľom spoločnosťou BEEUTIFUL s.r.o., so sídlom Hviezdoslavova 3, 971 01 Prievidza, IČO: 43 951 392, od 29.10.2008 ALEDO s.r.o., so sídlom D. Štúra 760/13, 926 01 Sereď, za dodávku tovaru, a to transformátora, tlmivky a tyristoru, daň v sume 142 785,- Sk (4 739,59 €). Na základe výsledku kontroly vydal správca dane dňa 23.08.2012 dodatočný platobný výmer č. 9400401/5/2310134/2012, ktorým vyrubil daňovému subjektu rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 4 739,59 €.

Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie, o ktorom rozhodol odvolací orgán rozhodnutím č. 1100304/1/1246787/2012 zo dňa 05.12.2012, ktorým rozhodnutie správcu dane zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu, že vykonané dokazovanie správcu dane nepovažoval pre vydanie rozhodnutia vo veci za dostatočné. Správca dane zaslal v rámci medzinárodnej výmeny informácií žiadosť o zabezpečenie svedeckej výpovede p. L. U., posledného konateľa spoločnosti ALEDO s.r.o. a zároveň konateľom nástupníckej spoločnosti GAMEA INVEST s.r.o. so sídlom Zruč nad Sázavou. Zo svedeckej výpovede konanej dňa 29.04.2013, ktorej priebeh je zaznamenaný v protokole vyplynulo, že v období, kedy bol svedok konateľom spoločnosti ALEDO s.r.o., spoločnosť nemala výkonných pracovníkov a nevykonávala ekonomickú činnosť. Dožiadanému českému správcovi dane nebola informácia týkajúca sa účtovných a iných dokladov spoločnosti ALEDO s.r.o. v lehote stanovenej v protokole predložená. Správca dane vo vyrubovacom konaní po odvolaní skonštatoval, že nebolo dostatočne žalobcom preukázané, že došlo k zdaniteľnému obchodu, tak ako je uvedené na faktúre č. 208001 zo dňa 29.04.2008 a neuznal mu právo na odpočítanie dane vo výške 4 739,59 € a rozhodnutím č. 9401401/5/4440054/2013 zo dňa 27.09.2013 vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2008 vo výške 4 739,59 €. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 9401401/5/4440054/2013 zo dňa 27.09.2013 tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil.

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, 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).

Najvyšší súd Slovenskej republiky dáva do pozornosti, že úlohou súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku (§ 247 a nasl. OSP) 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 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 predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia. Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie

napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 OSP). 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).

Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky medzi účastníkmi konania v danej veci ostala spornou otázka, či správne orgány vydali vo veci zákonné rozhodnutia, na základe spoľahlivo zisteného skutkového stavu, a či správne hodnotili vykonané dôkazy v danej veci, a či nedošlo k porušeniu zásady zákonného hodnotenia dôkazov v rámci úvahy správneho orgánu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky poznamenáva, že účelom daňovej kontroly a 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, resp. daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či si daňové subjekty splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov, resp. v súčasnosti daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov.

Zákonodarca v právnej norme § 2 zákona o správe daní ustanovuje základné zásady daňového konania tak, že 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 (ods. 1). 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 (ods. 2). 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 (ods. 3). Daňové konanie je neverejné okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje (ods. 4). Správca dane je povinný začať daňové konanie aj na vlastný podnet vždy, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj v prípade, že daňový subjekt v tomto smere nespĺnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti (ods. 5). 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 (ods. 6). Všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti (ods. 7). Právom i povinnosťou všetkých daňových subjektov je úzko spolupracovať so správcou dane v daňovom konaní (ods. 8).

Podľa § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pri tom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb., 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 č. 511/1992 Zb., daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, v hlásení a vyúčtovaní, alebo, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcovi dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

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 zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ, s výnimkou ods. 3 a 6. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.,
- b) ním uplatnená zo služieb a z tovarov dodaných s inštaláciou alebo montážou dodávateľom alebo na jeho účet, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4 a ním uplatnená z tovaru, pri ktorom je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 7 a 9,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

Podľa § 51 ods. 1 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.

Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s obsahom a dôvodmi odvolania proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Nitre 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 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 na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku k námietkam žalobcu uvedených v odvolaní dopĺňa nasledovné:

Najvyšší súd nezistil procesné vady, ktoré by samy o sebe boli dôvodom pre zrušenie rozhodnutia Krajského súdu v Nitre. Rozsudok krajského súdu sa dostatočne podrobne zaoberá skutkovými zisteniami správnych orgánov, námietkami žalobcu, ako aj vyjadreniami správnych orgánov na tieto námietky. Najvyšší súd zhodne ako súd prvého stupňa považoval za súladné so zákonom rozhodnutie a postup správcu dane, ktorý ako oprávnený prvostupňový správny orgán vydal na základe vykonanej daňovej kontroly podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona o správe daní a poplatkov dodatočný platobný výmer, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2008 vo výške 142 785,- Sk (4 739,59 €).

Najvyšší súd zdôrazňuje, že v zmysle ustanovenia § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z., dôkazné bremeno je na strane daňového subjektu - žalobcu. Žalobca ako podnikateľský subjekt má byť dostatočne oboznámený so svojimi povinnosťami daňovníka vo vzťahu k správcovi dane, ktoré vyplývajú z daňových zákonov. Dá sa preto oprávnené očakávať od daňovníka vedomosť o tom, že má v zmysle daňových predpisov preukázať pri predpokladanej daňovej kontrole, že k zdaniteľnému plneniu skutočne došlo a taktiež musí vedieť preukázať, že kto uvedenú službu skutočne aj reálne poskytol. V daňovom konaní je teda povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy posudzuje. Správca dane, ktorý získa oprávnené pochybnosti o tom, či bola predmetná služba dodaná, nie je povinný dokazovať jej nedodanie, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou v predkladaných faktúrach, pokiaľ si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry. Ak daňovník neunesie v tomto zmysle dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení nároku na odpočet DPH.

Podľa názoru Najvyššieho súdu, v danej veci správca dane vykonal dostatočné dokazovanie tak, aby správne a úplne zistil skutkový stav veci, pričom vo veci vyhodnotil správne všetky získané dôkazy, ku ktorým sa mal možnosť vyjadriť aj žalobca, keďže z vykonaného dokazovania bolo nepochybné preukázané, že protokol o daňovej kontrole bol vyhotovený v súlade s platnou právnou úpravou a preto správca dane správne vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za predmetné zdaňovacie obdobie.

Najvyšší súd mal za preukázané, že žalobca v priebehu daňového konania hodnoverne nepreukázal dodanie materiálu spoločnosťou uvedenou na faktúre (BEETIFUL s.r.o.). V danom prípade dodanie materiálu spoločnosťou BEETIFUL s.r.o. potvrdil splnomocnený zástupca spoločnosti iba vo svojom písomnom prehlásení, bez predloženia ďalších dôkazov preukazujúcich reálne uskutočnenie dodania materiálu. Na základe vyššie uvedeného je námietka žalobcu, že z vykonaného dokazovania nevyplyva, že by spoločnosť ALEDO s.r.o. (nástupnícka spoločnosť BEETIFUL s.r.o.) tovar nedodala, irelevantná, keďže daňový subjekt je povinný pri vykonávaní svojej podnikateľskej činnosti viesť účtovné evidencie tak, aby mal v každej situácii dostatočné dôkazy na relevantné preukázanie zdaniteľných plnení. Najvyšší súd dodáva, že záznamy o spotrebe materiálu a odberateľské faktúry nie sú dôkazom o tom, že materiál spotrebovaný v procese výroby bol skutočne dodaný spoločnosťou BEETIFUL s.r.o.

Na námietku žalobcu ohľadom nesprávnej aplikácie § 69 ods. 5 zákona o DPH krajským súdom v rozpore so zásadou daňovej neutrality, najvyšší súd uvádza, že v danom prípade žalobca nedisponoval existenciou materiálneho plnenia. Len zo skutočnosti, že žalobca neuniesol v daňovom konaní dôkazné bremeno, nemožno vyvodiť nedostatočné zistenie skutkového stavu správcom dane. Podľa názoru najvyššieho súdu, žalobca v danej veci nepostupoval v súlade so zákonom o DPH a neoprávnene si uplatnil zo spornej faktúry odpočet DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2008.

Najvyšší súd konštatuje, že daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužitelná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúry mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi, čo žalobca nesporne nepreukázal. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre.

Najvyšší súd Slovenskej republiky rešpektuje rozsudok ESD Mahagében kft. a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11, ako aj ostatných obdobných záverov vydaných ESD, ktoré zaujímajú stanovisko k možnosti daňového subjektu sledovať zákonnosť výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov. Tieto závery sa však týkajú len vzdialenejších dodávateľov v reťazci, ktorý priamo nerealizujú obchodnú transakciu ako bezprostredný dodávateľia preverovaného daňového subjektu, u ktorého sa vyskytujú pochybnosti alebo nezrovnalosti, ktoré nekorešpondujú s údajmi deklarovanými preverovaným daňovým subjektom, ktorý s ním konal a bol priamo účastný deklarovaného zdaniteľného plnenia, nemá takýto subjekt možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie, nakoľko bol sám spoluaktérom tejto transakcie a bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia DPH.

Najvyšší súd zhodnotil, že spôsob, akým sa prvostupňový súd vysporiadal s relevantnými žalobnými námietkami žalobcu v odôvodnení svojho rozhodnutia je postačujúci a súd prvého stupňa náležite a správne aplikoval príslušné ustanovenia právnych predpisov vzťahujúcich sa na predmetnú vec, zodpovedal v odôvodnení napadnutého rozhodnutia na právne významné námietky žalobcu, podrobne vyhodnotil, že žalobca nepredložil žiadne dôkazy preukazujúce reálny obsah faktúry a zároveň realizoval jeho ústavné právo na súdnu a inú právnu ochranu zakotvené v čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, súčasťou ktorého je aj právo účastníka konania, aby v rozhodnutí súdu boli uvedené dostatočné dôvody, na základe ktorých súd rozhodol vo veci.

Najvyšší súd rovnako preskúmajúc formálne a obsahové náležitosti rozhodnutí prvostupňového správneho orgánu ako aj žalovaného nevzhládol ich nezákonnosť, keďže správne orgány oboch stupňov svoje rozhodnutia náležite a podrobne odôvodnili, pričom treba zdôrazniť, že žalovaný správny orgán sa

vo svojom rozhodnutí náležitým spôsobom vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu, vznesenými v daňovej kontrole a v konaní o odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru správcu dane.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, považujúc rozhodnutia žalovaného správneho orgánu, ako aj prvostupňového správneho orgánu za zákonné, vydané na základe spoľahlivo a náležite zisteného skutkového stavu, vyhodnotiac námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, potvrdil rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá v spojení s § 219 ods. 1 a 2 OSP.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, pretože žalobca nebol v odvolacom konaní úspešný.

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 opravný prostriedok n i e j e prípustný.