

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	6Sžf/2/2016
Identifikačné číslo spisu:	3014200269
Dátum vydania rozhodnutia:	23.11.2017
Meno a priezvisko:	JUDr. Jozef Milučký
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2017:3014200269.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a z členiek senátu JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. a JUDr. Aleny Adamcovej, v právnej veci žalobcu: NIBIA s. r. o., so sídlom Nitrianska 99, 958 01 Partizánske, IČO: 45 408 581, zastúpenej JUDr. Matejom Váľentom, advokátom so sídlom Jesenského 232, 958 01 Partizánske, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/8653/2014/5050 z 9. januára 2014, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/61/2014-39 z 11. novembra 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/61/2014-39 z 11. novembra 2015 p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

I.

Konanie na prvostupňovom správnom súde

Krajský súd v Trenčíne (ďalej v texte rozsudku len „prvostupňový súd“ alebo „krajský súd“) rozsudkom č. k. 13S/61/2014-39 z 11. novembra 2015 podľa ust. § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu a neúspešnému žalobcovi nepriznal náhradu trov konania v zmysle § 250k ods. 1 OSP.

Podanou žalobou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/8653/2014/5050 z 9. januára 2014, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 9313401/5/4723642/2013/Sme z 21. októbra 2013, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“), žalobcovi určil rozdiel dane v sume 8.395,58 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie II. štvrtrok 2012, t.j. nepriznal nadmerný odpočet v sume 8.376,20 Eur z

dodávateľskej faktúry č. 2012129 zo 6. júna 2012 od dodávateľa Žilina development s. r. o. za hovädziu useň a v sume 19,38 Eur za poskytnuté stravovacie služby svojim zamestnancom. Podaná žaloba sa týka len dodávateľskej faktúry za hovädziu useň.

Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia, vychádzajúc z obsahu administratívneho spisu v podstate v zhode s názorom žalovaného skonštatoval, že spoločnosť Žilina development s. r. o. reálne nemohla a ani reálne nedodala žalobcovi tovar uvedený na spornej faktúre. Konateľka dodávateľa žalobcu výslovne poprela, žeby v období jún 2012 (z ktorého obdobia pochádza sporná faktúra) spoločnosť Žilina development s. r. o. bola ekonomicky činná, pričom A. Q. ako konateľka nemala ani pečiatku spoločnosti. Uviedla, že žalobcu nepozná, nikdy s ním, ani s nikým iným neobchodovala. Plnomocenstvo pre D.. Q. V. nevystavila, podpis na tomto plnomocenstve nie je jej podpisom.

Ďalej dôvodil, že spoločnosť Žilina development s. r. o. má od 1. júna 2012 len virtuálne sídlo. Fiktívnosti celého obchodného prípadu ako i fiktívnosti spornej faktúry nasvedčuje podľa jeho názoru i tá skutočnosť, že na pôvodnej faktúre č. 2012129 zo 6. júna 2012 bolo nesprávne uvedené sídlo spoločnosti, pričom konateľ žalobcu, ktorý sa domáhal opravy takto nesprávne vystavenej faktúry a zaslania novej - správnej faktúry ani nevie, s kým za spoločnosť Žilina development s. r. o. komunikoval a dokonca konateľ žalobcu taktiež nevedel ani uviesť s kým na začiatku spolupráce dojednával celý sporný obchodný prípad.

Dôveryhodnosť obchodného prípadu je podľa krajského súdu spochybnená i tou skutočnosťou, že spoločnosť (EUROWORKS, s.r.o. Topoľčany), ktorá mala dodať tovar deklarovaný na spornej faktúre spoločnosti Žilina development s. r. o. (dodávateľovi žalobcu) bola zrušená bez likvidácie a dňom 4. septembra 2012 bola vymazaná ex offo. Rovnako ďalšia spoločnosť zapojená do sporného obchodného prípadu, a to spoločnosť JC Corporation, s.r.o., ktorá mala zabezpečiť prepravu tovaru deklarovaného na spornej faktúre, pričom 6. marca 2013 zmenila sídlo a konateľa, na adrese Kopčianska 15, Bratislava má len virtuálne sídlo, súčasný konateľ spoločnosti X. Q. má trvalé bydlisko v Čechách, spoločníkom je americká spoločnosť EC4B INTERNATIONAL INC. so sídlom v USA, doklady od spoločnosti sa nachádzajú v rôznych depozitároch, pričom spoločnosť JC Corporation, s.r.o. nebola evidovaná pre daň z motorových vozidiel a so správcom dane nekomunikuje, čo podľa krajského súdu znamená, že ide o nefunkčnú spoločnosť. Proti uvedeným skutočnostiam nemôže obstáť výpoveď D.. Q.A., ktorý ako jediný potvrdil reálne dodanie tovaru deklarovaného na spornej faktúre. Táto jediná výpoveď vyznievajúca v prospech žalobcu tak nemohla nič zmeniť na závere, že sporný tovar nebol žalobcovi dodaný spoločnosťou Žilina development s. r. o.

Krajský súd považoval za nedôvodnú námietku žalobcu, že existenciu nakúpenej hovädzej usne potvrdil D.. Q. V., pričom disponuje potrebnými dokladmi a dôkazné bremeno žalobcu nie je absolútne, keď na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa alebo jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i prípadnú dôkaznú núdzu správca dane. Krajský súd zdôraznil, že z napadnutého rozhodnutia žalovaného, ale i z rozhodnutia správca dane je nespochybniteľné, že dôvodom neuznania sporných faktúr je tá skutočnosť, že sporné faktúry nemajú podklad v reálnom plnení, čo jednoznačne vyplynulo z rozsiahleho dokazovania vykonaného správcom dane, s ktorými závermi sa krajský súd v celom rozsahu stotožnil.

Uviedol, že pokiaľ správne orgány neuznali žalobcovi sporné faktúry z uvedeného dôvodu (pre ich fiktívnosť), je ich záver plne v súlade so zákonom, ako i v súlade s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky zo 16. decembra 2009, sp. zn. III. ÚS 401/09-17, ktoré citoval. Podľa názoru krajského súdu, správca dane v priebehu vykonávanej daňovej kontroly preukázateľným spôsobom (na základe skutočností vyššie popísaných) spochybnil vierohodnosť a pravdivosť spornej faktúry, došlo tak opätovne k presunu dôkazného bremena týkajúceho sa nároku žalobcu na odpočet DPH. Bolo teda povinnosťou žalobcu protidôkazmi preukázať reálne uskutočnenie dodávky tovaru, keďže správca dane úspešne spochybnil dôkaznú hodnotu spornej faktúry.

V ďalšom krajský súd poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci Kittel (C-439/04), z ktorého

vyplýva, že osobe povinnej platiť DPH (v tomto prípade žalobcovi), ktorá vedela alebo mohla vedieť, že prijatím určitého plnenia sa bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom v oblasti DPH, môže byť uplatnenie nároku na odpočet DPH odopreté. Vychádzajúc z uvedeného mohol správca dane žalobcovi nepriznať nárok na odpočet DPH, nakoľko dokazovaním v súdnej veci bolo jednoznačne preukázané, že konateľ žalobcu nepristupoval k obchodnému prípadu s náležitou obozretnosťou, vo vzťahu k prevereniu svojho dodávateľa sa správal ľahkovážne, keď nevedel a teda ani nepreveroval, s kým za dodávateľskú spoločnosť Žilina development s. r. o. jednal na začiatku obchodnej spolupráce a ani následne, z dôvodu vystavenia a zaslania opravenej faktúry (námietky č. 1 a 2).

Ani ďalšia námietka žalobcu, keď správca dane vykonal ústne pojednávanie so svedkyňou A. Q. dňa 13. júna 2013 a s konateľom spoločnosti BETA, v.o.s. dňa 17. apríla 2013, pričom žalobca nebol prítomný pri týchto ústnych pojednávaniach, o mieste a čase ich vykonania nebol žiadnym spôsobom upovedomený, a teda mu bolo odopreté právo klásť týmto svedkom otázku, nie je podľa krajského súdu dôvodná. Z miestneho zisťovania v spoločnosti BETA, v.o.s. (nešlo teda o výsluch konateľa spoločnosti BETA, v.o.s.) ako i z pojednávania s A. Q. boli vyhotovené zápisnice, s obsahom oboch týchto zápisníc bol žalobca oboznámený (na ústnom pojednávaní dňa 18. júla 2013, a taktiež v protokole), tieto nenamietal a nežiadal správcu dane, aby zástupcu spoločnosti BETA, v.o.s. a A. Q. vypočul ako svedkov za jeho prítomnosti a aby mohol svedkom klásť otázky. Nemôže preto žalobca tvrdiť, že mu bolo upreté právo, ktoré si neuplatňoval.

Z uvedených dôvodov, krajský súd žalobu zamietol a o trovách konania rozhodol tak, že neúspešnému žalobcovi nepriznal právo na náhradu trov konania (§ 250k ods. 1 OSP).

II.

Odvolanie žalobcu, vyjadrenie žalovaného

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie z dôvodov uvedených v ustanovení § 205 ods. 2, písm. a), b), d) a f) OSP. Žiadal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil a zrušil rozhodnutia oboch správnych orgánov a priznal žalobcovi náhradu trov titulom zaplateného súdneho poplatku za podanie žaloby a odvolania spolu v sume 140,- Eur, prvostupňového konania vo výške 340,90 Eur a trovy odvolacieho konania vo výške 181,90 Eur, alebo, aby zrušil rozsudok a vec vrátil na ďalšie konanie krajskému súdu.

Žalobca v podanom odvolaní uviedol, že nákup a predaj nakúpenej hovädzej usne je preukázaný prijatou faktúrou od dodávateľa, čím žalobca ako daňový subjekt vyčerpal dôkazné bremeno. Uvedené skutočnosti potvrdil na ústnom pojednávaní dňa 7. mája 2013 D.. Q. V., ktorý bol podľa úradne osvedčeného splnomocnenia z 2. mája 2012 oprávnený za dodávateľa predmetný obchod zrealizovať. K dôkaznému bremenu žalobcu poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011 a preto dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa alebo jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i prípadnú dôkaznú núdzu správca dane.

Ďalej uviedol, že si splnil riadne a včas všetky povinnosti a poskytol všetku potrebnú súčinnosť, ktorú žalovaný od neho požadoval a súčasne boli poskytnuté všetky požadované účtovné a iné doklady, zmluvy, faktúry, vysvetlenia a pod. Rovnako predložil v priebehu daňovej kontroly všetky doklady, listiny, a teda dôkazy, ktoré preukazujú, že zo strany spoločnosti Žilina development, s. r. o. došlo k dodaniu tovaru - hovädzej usne v množstve 1930 m2 v prospech žalobcu a to dňa 6. júna 2012, uvedený tovar bol prepravený a skutočne dodaný, došlo k zmene vlastníckeho práva, k riadnemu a správne zaúčtovaniu uvedenej dodávky tovaru a taktiež aj k riadnemu včasnému priznaniu obidvoch subjektov v rámci daňových priznaní.

Okrem argumentov žalobcu svedčiacich o dodaní tovaru, ktoré sú totožné so žalobnými dôvodmi, uviedol, že krajský súd nevzal do úvahy skutočnosť, že D.. Q.A. bol na základe plnomocenstva z 2.

mája 2012 udeleného mu konateľkou spoločnosti A. Q. do 30. júna 2012 oprávnený konať v mene spoločnosti podľa rozsahu udeleného plnomocenstva, ktoré sa vzťahovalo aj na predmetnú obchodnú transakciu, pričom D.. Q. V. aj reálne túto činnosť vykonával. Podpis A. bol pritom úradne osvedčený matričným úradom mesta Žilina podľa osvedčovacej knihy č. 2729/2012.

Skutočnosť, že žalobca si nevedel spomenúť na meno osoby, s ktorou dojednával deklarovaný obchod nemá absolútne žiadny vplyv na skutočnosť, že obchodná činnosť bola skutočne realizovaná, so zreteľom na odstup času si už na túto skutočnosť nemusí pamätať. Žalobca ako obchodná spoločnosť sa zaoberá výrobou a predajom rôznych druhov osobných ochranných prostriedkov ako aj kúpou tovaru na účely jeho predaja iným prevádzkovateľom živností, pričom aj predmetný tovar - hovädziu useň kúpila za účelom jeho predaja ďalšiemu subjektu, pričom je nepochybné, že predmetný tovar je bežným obchodným artiklom žalobcu.

Podľa názoru žalobcu zmena sídla alebo konateľa žalobcu nemajú absolútne žiadny vplyv na reálnosť a skutočnosť dodania predmetného tovaru. Žalobca nemôže niesť žiadnu zodpovednosť za právne úkony tretej osoby, nakoľko je plne v kompetencii valného zhromaždenia spoločnosti Žilina development s. r. o., kto bude konateľom spoločnosti a kde bude mať spoločnosť sídlo. Rovnako žiaden vplyv na reálnosť dodania predmetného tovaru, nemá podľa žalobcu ani zrušenie spoločnosti EUROWORKS s.r.o. Topoľčany bez likvidácie a jej výmaz ex offa a to aj vo vzťahu k spoločnosti JC Corporation, s.r.o. Podľa žalobcu je taktiež autonómnou vôľou pani A. Q. z akého dôvodu vstúpila do spoločnosti a nemá to vplyv na preukázanie dodania tovaru.

Správca dane podľa názoru žalobcu pri výkone daňovej kontroly nepostupoval v súlade so základnými zásadami daňového konania, keďže žalobcu neupovedomoval o všetkých úkonoch, ktoré boli v priebehu výkonu daňovej kontroly vykonané, a teda nebol upovedomený o všetkých úkonoch, čím nemohol uplatniť svoje práva vyplývajúce z ustanovenia § 45 ods. 1 daňového poriadku. Poukázal na obsah spisového materiálu, z ktorého vyplýva, že boli porušené práva žalobcu, nakoľko správca dane vykonal ústne pojednávanie s pani A. Q. dňa 13. júna 2013 a s konateľom spoločnosti BETA, v.o.s. dňa 17. apríla 2013, pričom žalobca prostredníctvom svojho štatutárneho orgánu nebol prítomný pri týchto ústnych pojednávaniach, a o mieste a čase vykonania nebol žiadnym spôsobom upovedomený a bolo mu odopreté právo klásť týmto svedkom otázky pri ústnom pojednávaní v zmysle ust. § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku.

Porušenie práv daňového subjektu upravených daňovým poriadkom uvedených v ustanovení § 45 daňového poriadku, má za následok nedodržanie zákonného procesného postupu výkonu daňovej kontroly upraveného daňovým poriadkom, a je autonómnym dôvodom pre zrušenie rozhodnutia. Ďalej konštatoval, že ak krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že práva žalobcu neboli porušené, nakoľko si ich neuplatňoval, podľa jeho názoru je právne bezvýznamné, či si ich žalobca uplatňoval alebo nie, relevantné je to, že výkon týchto práv mu nebol umožnený. Správca dane je povinný zabezpečiť reálnu možnosť uplatnenia takýchto práv. Reálne takéto práva (napr. klásť svedkom otázky) nemôže byť konvalidované tým, že žalobcovi bude po ich reálnom vykonaní (t.j. po výsluchu svedka) daná možnosť oboznámiť sa s takýmto výsluchom svedka, nakoľko reálne uplatnenie takéhoto práva je prakticky vylúčené.

Záverom poukázal na spôsob výkladu právnej normy súdmi a na odôvodnenie rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Cdo/83/2007.

K podanému odvolaniu sa vyjadril žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení z 19. januára 2016, v ktorom uviedol, že žalobca v odvolaní proti predmetnému rozsudku krajského súdu uvádza v podstate tie isté námietky, ktoré boli predmetom súdneho prieskumu na krajskom súde. Žalovaný naďalej v plnom rozsahu trval na svojich záveroch uvedených ako v žalobou napadnutom rozhodnutí, tak aj vo svojom stanovisku k žalobe, to znamená, že žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného ako i rozhodnutie správcu dane sú vydané v súlade s právnymi predpismi. Preto navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

III.

Konanie na Najvyššom súde SR

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „odvolací súd“ alebo „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a v medziach podaného odvolania (§ 246c ods. 1 veta prvá a § 212 ods. 1 OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 250ja ods. 2 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 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP), a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

Najvyšší súd z administratívneho spisu zistil, že napadnutým rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 9313401/5/4723642/2013/Sme z 21. októbra 2013, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona o správe daní žalobcovi určil rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 8.395,58 Eur za zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2012, t.j. nepriznal nadmerný odpočet v sume 8.376,20 Eur z dodávateľskej faktúry č. 2012129 zo 6. júna 2012 od dodávateľa Žilina development s. r. o. za hovädziu useň a v sume 19,38 € za poskytnuté stravovacie služby svojim zamestnancom, pričom predmetom súdneho prieskumu je nepriznanie nadmerného odpočtu dane za prvú faktúru v sume 8.376,20 €.

Z obsahu administratívneho spisu odvolací súd zistil, že dňa 09.10.2012 začal správca dane na základe oznámenia o daňovej kontrole č. 9312401/5/2449911/2012/Sme u žalobcu daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie 2. štvrťrok 2012. Žalobca ako platiteľ dane si uplatnil odpočítanie dane vo výške 8.376,20 Eur z dokladu označeného ako faktúra č. 2012129 zo dňa 06.06.2012 od dodávateľa Žilina development s. r. o. na hovädziu useň v množstve 1930m2.

Správca dane zistil, že uvedená spoločnosť od 31.05.2012 má novú adresu sídla a od 02.05.2012 došlo v tejto spoločnosti aj k zmene konateľa.

Dodávku uvedeného tovaru správca dane preveroval prostredníctvom dožiadania č. 9312401/5/3097150/2012/Kuč, ktorým zistil, že na adrese sídla má spoločnosť Žilina bývalého konateľa D.. Q. V., ktorý uviedol, že v spoločnosti je novou konateľkou A. Q., ktorá ho však splnomocnila za spoločnosť Žilina development s. r. o. na ukončenie rozbehnutých obchodných aktivít spoločnosti. Správci dane bolo predložené splnomocnenie na dobu určitú do 30.06.2012. Správca dane vykonal vo veci ďalšie dokazovanie vypočutím D.. Q. V., konateľky spoločnosti Žilina development s. r. o. A. Q., písomnými dokladmi predloženými žalobcom a na základe vykonaného dokazovania dospel k záveru, že platiteľ nepreukázal hodnoverným spôsobom, že údaje uvedené na faktúre č. 2012129 od dodávateľa Žilina development s. r. o. objektívne odrážajú skutočnosť, čiže nepreukázal, že táto spoločnosť mu skutočne dodala tovar deklarovaný predmetnou fakturáciou, preto mu z dôvodu porušenia § 49 ods. 1, ods. 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH neuznal odpočítanie dane z tejto faktúry vo výške 8.376,20 Eur.

IV.

Právna úprava, právne názory Najvyššieho súdu SR

Podľa čl. 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 neustanoví inak. Z právomoci súdu však nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd.

Podľa § 244 ods. 1 OSP, v správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

Podľa § 244 ods. 2 OSP, v správnom súdnictve preskúmajú sudy zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov štátnej správy, orgánov územnej samosprávy, ako aj orgánov záujmovej samosprávy a ďalších právnických osôb, ako aj fyzických osôb, pokiaľ im zákon zveruje rozhodovanie o právach a povinnostiach fyzických a právnických osôb v oblasti verejnej správy (ďalej len „rozhodnutie správneho orgánu“).

Podľa § 244 ods. 3 OSP, rozhodnutiami správnych orgánov sa rozumejú rozhodnutia vydané nimi v správnom konaní, ako aj ďalšie rozhodnutia, ktoré zakladajú, menia alebo zrušujú oprávnenia a povinnosti fyzických alebo právnických osôb alebo ktorými môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzických osôb alebo právnických osôb priamo dotknuté. Postupom správneho orgánu sa rozumie aj jeho nečinnosť.

Podľa § 250i ods. 3 OSP, pri preskúmaní zákonnosti a postupu správneho orgánu súd prihliadne len na tie vady konania pred správnym orgánom, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku, v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku, 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.

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 v daňovom konaní vyšlo najavo.

Podľa § 3 ods. 6 veta prvá daňového poriadku, pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Podľa § 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.

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.

Podľa § 45 ods. 1, písm. c) daňového poriadku daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia.

Podľa § 45 ods. 1, písm. f) daňového poriadku daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim.

Podľa § 49 ods. 1 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 vzniká daňová povinnosť.

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

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

Podľa § 219 ods. 1 OSP, odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods. 2 OSP, ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Senát odvolacieho súdu vychádzajúc zo skutkových zistení danej veci dospel k zhodnému záveru ako súd prvého stupňa, že správne orgány oboch stupňov v danom prípade postupovali v súlade s citovanou právnou úpravou, vo veci si zadovážili dostatok skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia, v odôvodnení rozhodnutia uviedli dôvody, na základe ktorých v danej veci rozhodli, námietkami žalobcu sa náležite zaoberali a žalovaný súčasne v dôvodoch svojho rozhodnutia sa vysporiadal so zásadnými odvolacími námietkami žalobcu. Zároveň sa krajský súd vecne správne a dostatočne vysporiadal so všetkými žalobnými námietkami. Odvolací súd sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti dopĺňa len nasledujúce dôvody (§ 219 ods. 2 OSP).

Žalobca v podanom odvolaní namietal záver správneho orgánu o neuskutočnení predaja hovädzej usne žalobcovi spoločnosťou Žilina development s. r. o. Podľa názoru odvolacieho súdu sa správne orgány oboch stupňov dostatočne vysporiadali so všetkými skutočnosťami, s vlastnými zisteniami (aj v rámci vykonaných dožiadaní) a predloženými podkladmi. Vykonali rozsiahle dokazovanie vypočítaním bývalého konateľa dodávateľa hovädzej usne D.. Q. V., ako aj konateľky (v čase uskutočnenia zdaniteľného obchodu) A. Q., ktorá rozporovala nielen samotnú plnú moc, na základe ktorej bývalý konateľ mal konať ako tvrdil, ale aj skutočnosť o podnikaní v predmetnom mesiaci jún 2012. Rovnako poprela odovzdanie účtovnej dokumentácie D.. Q. V..

Ak teda bolo spochybnené samotné dodanie hovädzej usne, následne je spochybnený aj predaj spoločnosti TALMANIA, s.r.o. Dodanie tovaru žalobcovi malo byť vykonané spoločnosťou JC Corporation, s. r. o., kde na základe dožiadania správny orgán zistil, že sídlo mala spoločnosť len virtuálne, zmenila sídlo a konateľa, a jej spoločníkom je americká spoločnosť EC4B INTERNATIONAL INC. so sídlom v USA, uvedená spoločnosť so správcom dane nekomunikovala. Správneho orgánu sa nepodarilo preveriť ani dodávateľa spoločnosti Žilina development, s. r. o. spoločnosť EUROWORKS, s. r. o. Topoľčany, nakoľko bola zrušená bez likvidácie a dňom 4. septembra 2012 vymazaná ex offio z obchodného registra.

Správne orgány sa teda neopierali len o skutočnosť, že si konateľ žalobcu nevedel spomenúť na meno osoby, s ktorou dojednával obchod, resp. s kým dojednával opravu spornej faktúry o dodaní tovaru. Správny orgán v rámci zásady voľného hodnotenia dôkazov, keď posudzuje všetky dôkazy jednotlivo a všetky v ich vzájomnej súvislosti, dospel k záveru o neuskutočnení zdaniteľného obchodu na základe posúdenia všetkých skutočností, či dôkazov ako celku, teda komplexne.

K ďalším námietkam žalobcu, uvedeným v odvolaní, ktoré nemohli mať vplyv na posúdenie reálnosti obchodu (výmaz spoločnosti EUROWORKS, s.r.o. Topoľčany, zmena sídla dodávateľa, zmena sídla a konateľa spoločnosti JC Corporation, s.r.o.), odvolací súd uvádza, že na základe týchto skutočností, bola sťažená situácia správcu dane pri preverovaní obchodného reťazca. Správca dane však získal dostatok podkladov pre vydanie rozhodnutia, náležite zistil skutkový stav, keď preveril celý obchodný reťazec a skutočne spochybnil reálnosť zdaniteľného obchodu, na základe ktorého vykonal žalobca nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty. Správny orgán vierohtným spôsobom spochybnil uskutočnenie obchodu a žalobca v tomto smere neunesol dôkazné bremeno.

V tejto súvislosti odvolací súd poukazuje na uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky, č. k. III. ÚS 93/2016 - 15 z 10. februára 2016, z ktorého vyplýva, cit.: „Správca dane vzhľadom na spoľahlivo preukázané porušovanie povinností plynúcich z právnej regulácie nakladania s drevom uniesol dôkazné bremeno týkajúce sa účinného spochybnenia reálnosti dodávok dreva. V takej situácii sa daňové bremeno podľa právnej úpravy dokazovania v daňovom konaní presúva na daňový subjekt. Ústavný súd už judikoval, že ak správca dane preukázateľne spochybní vierohtnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť, a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Naznačeným spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (III. ÚS 401/09).“

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. 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.

Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, Najvyšší súd SR uvádza, že dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, čiže 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 a aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy.

V tejto súvislosti Najvyšší súd SR poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009, 4Sžf/4/2015, ako aj na nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, ako aj na ďalší nález Ústavného súdu SR z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „...dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. Primárne je nevyhnutné uniesť na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim 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 tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odvodnene 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 odpočítanie dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený...“.

Na základe vyššie citovaných ustanovení daňového poriadku, ako aj z rozhodnutí Najvyššieho súdu SR, či Ústavného súdu SR senát Najvyššieho súdu SR konštatoval, že nie je možné súhlasiť s námietkou žalobcu, a síce, že dôkazné bremeno v daňovom konaní zaťažuje správcu dane. Najvyšší súd sa v tomto prípade stotožnil s názorom krajského súdu, že dôkazné bremeno v daňovom konaní zaťažuje daňový subjekt a že v prejednávanej veci žalobca nepreukázal reálny obsah predmetnej faktúry, vystavenej

dodávateľskou spoločnosťou Žilina development s. r. o., t.j. reálne plnenie tam zúčtovaného obchodu.

Podľa názoru najvyššieho súdu žalobca neunesol v administratívnom, ani v súdnom konaní dôkazné bremeno, a preto nie je možné súhlasiť tiež s jeho opakovanými odvolacími námietkami, keď neuviedol žiadne také skutočnosti, s ktorými by sa daňové orgány, resp. súd prvého stupňa už nevysporiadali. Záverom odvolací súd konštatuje, že bolo nesporne povinnosťou žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočet DPH, existencia predmetnej faktúry nepostačuje. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený. Výpoveď bývalého konateľa spoločnosti Žilina development s. r. o. počas vykonávania daňovej kontroly žiadnym virohodným spôsobom nepreukázala reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu a práve naopak, táto bola zmätočná, nepreukazujúca relevantné skutočnosti.

K námietkam porušeniu procesného práva byť prítomný pri výsluchu svedka a klásť mu otázky, odvolací súd poukazuje na pasivitu žalobcu už pri výsluchu konateľa D. Q.A., kedy bol upovedomený o vypočutí svedka a aj napriek upovedomeniu sa výsluchu zúčastnil. Rovnako žalobca nenamietal ani neupovedomenie o vykonaní výsluchu konateľa spoločnosti BETA, v. o. s., ktoré však bolo vykonané v rámci miestneho zisťovania, nie ako výsluch svedka a konateľky A. Q. v daňovom konaní, nevyjadril sa ani k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly, uvedené nenamietal ani v podanom odvolaní voči rozhodnutiu prvostupňového správneho orgánu, ale až v konaní pred súdom nad rámec podaného odvolania v daňovom konaní namietal porušenie svojich procesných práv, čo vyznieva účelovo. Žalobca bol oboznámený so všetkými podkladmi pre vydanie rozhodnutia, aj so zápisnicami o vykonaní predmetných výsluchov, mal možnosť sa k nim vyjadriť, avšak toto právo nevyužil a v tomto smere zostal nečinný.

Na základe vyššie uvedených skutočností a v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov, Najvyšší súd Slovenskej republiky mal preukázané, že žalobca nepreukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok uvedených v ustanovení § 51 ods. 1, písm. a) zákona o DPH na uplatnenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty, v podanom odvolaní neuplatnil iné námietky, ktoré by boli spôsobilé ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu, preto Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne potvrdil (§ 219 ods. 1 a 2 OSP).

O náhrade trov konania rozhodol súd podľa § 250k ods. 1 OSP v spojení s ustanovením § 224 ods. 1 a v spojení s § 246c veta prvá OSP tak, že neúspešnému žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

Najvyšší súd SR postupoval v odvolacom konaní v zmysel ust. § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, účinného od 01.07.2016, podľa ktorého sa odvolacie konania podľa piatej časti OSP začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona dokončia podľa doterajších predpis, teda podľa OSP.

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

Poučenie:

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