

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžf/4/2016
Identifikačné číslo spisu: 3013201015
Dátum vydania rozhodnutia: 17.01.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:3013201015.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej (sudca spravodajca) a JUDr. Petry Príbelskej PhD. v právnej veci žalobcu: GIBALEX, s.r.o., so sídlom Slovenskej armády 48, Nemšová, IČO: 31 408 401, zastúpený: Advokátskou kanceláriou Mojžiš a partneri, s.r.o., so sídlom Sasinkova 10, Bratislava, IČO: 35 892 994, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/498118/2013/5051 zo dňa 16. októbra 2013, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/221/2013-74 zo dňa 12. novembra 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/221/2013-74 zo dňa 12. novembra 2014 p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/498118/2013/5051 zo dňa 16. októbra 2013, ktorým podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 9301401/5/338010/2013/Vásk zo dňa 12.07.2013. Týmto prvostupňovým rozhodnutím bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie júl 2011 vo výške 57.454,58 €. Keď správca dane neuznal žalobcovi právo odpočítať si DPH v celkovej výške 57.454,58 €.

1.2 Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že žalobné dôvody, na základe ktorých žalobca žiadal napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie, nie sú opodstatnené. Žalovaný, ako aj správca dane dostatočne zistili skutkový stav, zabezpečili potrebné podklady, ktoré správne

vyhodnotili a vyvodili z neho správny právny záver, že žalobca za zdaňovacie obdobie júl 2011 nespĺnil podmienky na odpočet DPH podľa § 49 ods. 1, 2, písm. a/, a § 51 ods. 1, § 71 ods. 1, písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“).

1.3 K porušeniu základných zásad daňového konania krajský súd poukázal na skutočnosť, že žalobca bol správcom dane priebežne informovaný o skutočnostiach zistených v rámci výkonu daňovej kontroly. Tvrdenie žalobcu, že bol ukrátený na svojich právach postupom daňových orgánov tým, že správca dane bol povinný uviesť, aké konkrétne návrhy a doklady mal žalobca predložiť správcovi dane na odstránenie pochybností o reálnosti zdaniteľného obchodu, či podľa názoru krajského súdu nie je v súlade so zákonom. Daňový subjekt je povinný preukázať všetky skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, alebo ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov (§ 24 ods. 1 písm. a/ daňového poriadku), a teda nielen tie skutočnosti, na ktoré ho vyzval správca dane. Správca dane dňa 13. mája 2013 doručil žalobcovi Oboznámenie sa so skutočnosťami zistenými v rámci výkonu daňovej kontroly, ďalej dňa 11. júna 2013 doručil žalobcovi Protokol z daňovej kontroly s Výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ďalej dňa 11. júla 2013 prerokoval so žalobcom pripomienky a dôkazy, z čoho bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, a teda je zjavné, že žalobca bol zo strany správcu dane priebežne informovaný o skutočnostiach zistených v rámci výkonu daňovej kontroly, pričom z takto zistených skutočností jednoznačne vyplynulo, že správca dane mal od začiatku pochybnosti o reálnom uskutočnení zdaniteľného plnenia - záver správcu dane vyslovený v prvostupňovom rozhodnutí nemohol mať pre žalobcu povahu prekvapivého a neočakávaného rozhodnutia - žalobca priebežne podával námietky voči zisteniam správcu dane, ktoré mu boli oznámené.

1.4 K námietke o nedostatočne zistenom skutkovom stave prvostupňový súd považoval za rozhodujúce, že v úplnej zhode vypovedali bývali konatelia spoločností (B. za spoločnosť HK trade s.r.o. a E. za spoločnosť PARADISSE s.r.o.), ktoré vystupovali ako dodávatelia žalobcu, pričom obaja zhodne uviedli, že celý proces dodania a vyskladnenia z kamiónu je taká, že mäso sa naloží v Českej republike do áut dodávateľov, následne tieto putujú na Slovensko, a to priamo ku konečnému odberateľovi (ktorým neboli spoločnosti HK trade s.r.o., ani PARADISSE s.r.o., a ani žalobca), kde sa kamión otvorí prvýkrát za účasti zamestnanca príslušného spracovateľského mäsokombinátu, pričom sa postupuje podľa predpisov a nariadení. Avšak ani spoločnosť HK trade s.r.o., ani PARADISSE s.r.o. a ani žalobca neprichádzajú fyzicky do styku s tovarom, ich jedinou činnosťou je vystavenie si faktúr. Pričom pán E. výslovne uviedol, že obchod s mäsom pre neho predstavuje len vystavovanie faktúr, ktoré zabezpečuje jemu neznáma osoba a on ich len podpisuje. Nik z vyššie menovaných nevie uviesť konkrétne okolnosti jednotlivých zdaniteľných plnení. Z uvedených zistení je podľa Krajského súdu jednoznačné, že sporné faktúry neodrážajú reálne zdaniteľné plnenie, teda sú len fiktívnymi faktúrami vystavenými za účelom získania nenáležitej daňovej výhody v podobe uplatnenia si DPH na vstupe. V zhode s týmito zisteniami je aj skutočnosť, že spoločnosť HK trade s.r.o. v zdaňovacom období I. až IV. štvrtrok 2011 nepriznala intrakomunitárne nadobudnutie tovaru - mäsa z Českej republiky. Ďalším dôkazom sú výsledky šetrenia polície, z ktorých je zrejmé, že na základe faktúr, ktoré mali vystaviť nadobúdatelia, si uplatnili odpočítanie dane viaceré daňové subjekty na Slovensku a v súvislosti s takto deklarovými dodávkami mäsa z členských štátov Európskej únie došlo a dochádza ku kráteniu štátneho rozpočtu Slovenskej republiky vo veľkom rozsahu.

1.5 Krajský súd upozornil aj na skutočnosť, že zmluva, ktorá bola právnym titulom spolupráce medzi žalobcom a spoločnosťou HK trade s.r.o. uzatváral za túto spoločnosť B. Q., avšak v čase, kedy nebol konateľom tejto spoločnosti. Podobne pri zmluve, ktorá je právnym titulom spolupráce medzi žalobcom a PARADISSE s.r.o. je nezrovnalosť, keď táto nie je podpísaná za spoločnosť PARADISSE s.r.o., pričom Dodatok č. 1 k tejto zmluve nie je podpísaný ani žalobcom, ani konateľom spoločnosti PARADISSE s.r.o.

1.6 Žiadna skutočnosť v súdnej veci podľa názoru Krajského súdu nepreukázala, a ani nenasvedčovala tomu, že by medzi žalobcom a dodávateľmi, ktorí mu vystavili sporné faktúry, reálne prebehli zdaniteľné plnenia uvedené na týchto sporných faktúrach.

1.7 Krajský súd ďalej konštatuje, že CMR na ktoré sa žalobca odvoláva sú s dátumom dodania tovaru pre spoločnosť PARADISSE s.r.o. 17.08.2011, resp. sa odvoláva na CMR, kde subjektom dodania tovaru je spoločnosť Ostwerke s.r.o.

1.8 K námietkam žalobcu, že Správca dane nedožiadala DÚ Partizánske, aby preveril spoločnosť HK trade s.r.o., Krajský súd v Trenčíne uviedol, že ani táto námietka nie je dôvodná, nakoľko DÚ Trenčín vykonal u spoločnosti HK trade s.r.o. daňovú kontrolu na DPH za I. až IV. štvrtrok 2011, z ktorej bol riadne vyhotovený protokol pod č. 9310401/5/1164085/2013 z 27.03.2013.

2.

2.1 Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby najvyšší súd rozsudok Krajského súdu v Trenčíne zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. Podľa žalobcu krajský súd porušil ustanovenie § 205 ods. 2 písm. a/, c/, d/, e/, f/ O.s.p. a nedostatočne zistil skutkový stav, pretože nevykonal dôkazy, ktoré sú potrebné na zistenie skutkového stavu.

2.2 V dôvodoch odvolania žalobca uviedol, že správca dane a žalovaný nesprávne posúdili rozloženie dôkazného bremena. Správca dane uzatvoril daňovú kontrolu rozhodnutím, bez vykonania ústneho pojednávania, kde by oboznámil daňový subjekt o svojich pochybnostiach. Žalobca predložil správcovi dane faktúry a daňové priznania, pretože mal za to, že tieto predložené listiny sú dostatočný dôkaz na uplatnenie práva na odpočet dane, na základe čoho nepovažoval za potrebné predkladať správcovi dane aj nákladné listy CMR. Tieto nákladné listy však predložil v žalobe podanej na Krajský súd v Trenčíne, ktorý podľa žalobcu nedostatočne zistil skutkový stav a nákladné listy CMR ako dôkaz nevyhodnotil správne. Žalobca poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011 a 3Sžf/1/2010.

2.3 Podľa žalobcu Správca dane a Krajský súd nedostatočne vyhodnotili skutkový stav veci výpovede Jozefa Adamkoviča, bývalého konateľa HK trade, s.r.o., ktorý vo svojej výpovedi uviedol, že tovar bol vozený v chladiacich kamiónoch a že sa osobne nezúčastnil nákladky a výkladky tovaru, pretože bolo dodané z Českej republiky priamo ku konečnému spracovateľovi. Z jeho výpovedi je jednoznačné, že tovar existoval a že plnenie prebehlo riadne a nie len fiktívne. Žalobca ďalej uviedol, že obchod bol správcom dane a Krajským súdom v Trenčíne nesprávne posúdený ako reťazový obchod. Pričom toto tvrdenie nie je podložené výpoveďou B. Q. ani dokladmi o preprave mäsa.

2.4 V tejto súvislosti poukazuje žalobca na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), kde Súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama o sebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami.

2.5 Ďalej poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/1/2010, kde konštatoval, že v zásade nie je možné spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné a obstarávacie tovarov u iných subjektov, pred dodaním tovaru. Taktiež v tomto konaní konštatoval, že dôkazné bremeno, že u iného daňového subjektu došlo k podvodnému konaniu je na správcovi dane, resp. na orgánoch činných v trestnom konaní.

2.6 Žalobca ďalej namieta skutočnosť, že jeho odberateľom boli plnenia plne akceptované a odberatelia si uplatnili právo na odpočítanie dane podľa § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty s tým, že daň im bola odpočítaná. Táto skutočnosť vylučuje tvrdenia žalovaného o neexistencii tovaru a podvodnom reťazovom obchode. Zároveň je takto potvrdená výpoveď svedka B. Q., bývalého konateľa HK trade, s.r.o. a tiež pravosť nákladných listov CMR.

2.7 V neposlednom rade žalobca argumentuje aj tým, že krajský súd rozhodol bez nariadenia

pojednávania, čím porušil § 115a ods. 1 O.s.p. Žalobca sa práva na verejné pojednávanie nevzdal, naopak nesúhlasil s rozhodnutím veci bez nariadenia pojednávania.

3.

3.1 Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu uviedol, že žalobca v odvolaní uvádza tie isté námietky, ktoré boli predmetom súdneho prieskumu na krajskom súde. Žalovaný naďalej v plnom rozsahu trvá na svojich záveroch uvedených jednak v žalobou napadnutom rozhodnutí, ako aj v stanovisku podanom k žalobe a navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

4.

4.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk <., rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

4.2 V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy (§ 244 ods. 1 O.s.p.).

4.3 Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že daňová kontrola na daň z pridanej hodnoty za obdobie júl 2011 vo výške 57.454,58 €, keď správca dane s poukazom na ustanovenie § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. neuznal žalobcovi právo odpočítať si DPH v celkovej výške 57.454,58 € z dodávateľských faktúr od dodávateľa HK trade s.r.o., Februárová 154, Partizánske, IČO: 36 243 493, a od dodávateľa PARADISSE s.r.o. Čierna Lehota, IČO: 44 965 028, a to konkrétne:

- faktúra číslo 20117005 zo dňa 01.07.2011 „daňový doklad k prijatej platbe na základe Zálohovej faktúry č. 20115005“, základ dane 83.333,33 €, DPH vo výške 16.666,67 €, celková suma 100.000 € (od dodávateľa HK trade s.r.o.),

- faktúra číslo 20113028 zo dňa 01.07.2011 za bravčové polovice, množstvo 9.207 kg, základ dane 13.994,64 €, DPH vo výške 2.798,93 €, celková suma 16.793,57 € (od dodávateľa HK trade s.r.o.),

- faktúra číslo 20113034 zo dňa 12.07.2011 za bravčové polovice, množstvo 10.611 kg, základ dane 15.750,90 €, DPH vo výške 3.150,18 €, celková suma 18.901,08 € (od dodávateľa HK trade s.r.o.),

- faktúra číslo 20113035 zo dňa 13.07.2011 za bravčové polovice, množstvo 10.759 kg, základ dane 16.353,68 €, DPH vo výške 3.270,74 €, celková suma 19.624,42 € (od dodávateľa HK trade s.r.o.),

- faktúra číslo 20117006 zo dňa 14.07.2011 „daňový doklad k prijatej platbe na základe Zálohovej faktúry č. 20115006“, základ dane 75.000,- €, DPH vo výške 15.000,- €, celková suma 90.000,- € (od dodávateľa HK trade s.r.o.),

- faktúra číslo 20113039 zo dňa 21.07.2011 za bravčové polovice, množstvo 10.400,2 kg, základ dane 18.673,64 €, DPH vo výške 3.734,73 €, celková suma 22.408,37 € (od dodávateľa HK trade s.r.o.),

- faktúra číslo 80012011 zo dňa 29.07.2011 „daňový doklad k prijatej platbe na základe Zálohovej faktúry č. 90012011“, základ dane 64.166,67 €, DPH vo výške 12.833,33 €, celková suma 77.000,- € (od dodávateľa PARADISSE s.r.o.).

4.4 Polícia šetrením realizovaných obchodov s bravčovým mäsom zistila, že tento tovar (bravčové

mäso) nadobudli slovenskí predajcovia z iných členských štátov Európskej únie. Všetky slovenské subjekty boli zaregistrované ako platitelia DPH, pričom sa jedná o nastrčené spoločnosti, ktoré v skutočnosti nevykonávali žiadnu reálnu činnosť, sídla spoločností boli len formálne, konatelia spoločností boli alebo sú bezdomovci, osoby v pátraní s bohatou kriminálnou minulosťou, resp. subjekty boli prevedené na občanov Maďarska. Zodpovedné osoby za tieto subjekty nepodávali daňové priznania, nekomunikovali s príslušnými daňovými úradmi.

4.5 V intrakomunitárnych dodaniach tovaru od dodávateľov z Európskej únie na Slovensko pochybnosti nie sú, za to závažné pochybnosti sú v deklarovaných nadobúdateľoch tovaru z Česka. Na základe faktúr, ktoré mali vystaviť nadobúdatelia (Ostwerke, s.r.o., HK trade, s.r.o., PARADISSE, s.r.o., ...) si uplatnili odpočítanie dane viaceré daňové subjekty na Slovensku a v súvislosti s takto deklarovanými dodávkami mäsa z členských štátov Európskej únie došlo a dochádza ku kráteniu štátneho rozpočtu Slovenskej republiky vo veľkom rozsahu. Dodávateľ žalobcu spoločnosť HK trade s.r.o. dňa 12.07.2011 zmenila obchodné meno na i HK trade, s.r.o. a do 19.07.2011 sídlila na adrese Bučany 594, od 20.07.2011 na adrese Februárová 154, Partizánske. V mene spoločnosti HK trade s.r.o. konal od 18.01.2011 do 30.05.2011 B. O., od 30.05.2011 do 21.05.2013 B. Q. a od 21.05.2013 M. A..

4.6 Krajský súd správne poukázal na skutočnosť, že Rámcová kúpna zmluva zo dňa 03.05.2011 uzatvorená medzi spoločnosťou HK trade a.r.o. ako predávajúcim a žalobcom ako kupujúcim, predmetom ktorej bol predaj a nákup bravčových poliek, hovädzieho a bravčového mäsa podľa platných veterinárnych a všeobecne záväzných predpisov, bola zo strany spoločnosti HK trade s.r.o. uzatvorená B. Q., ktorý však v tom čase ešte nebol v spoločnosti konateľom.

4.7 Ďalšou dôležitou skutočnosťou je zistenie, že spoločnosť HK trade s.r.o. v zdaňovacích obdobiach I. až IV. štvrtrok 2011 nepriznala intrakomunitárne nadobudnutie tovaru - mäsa z Českej republiky, napriek tomu toto bolo ďalej deklarované ako tuzemské dodávky pre žalobcu.

4.8 Obdobne spoločnosť PARADISSE, s.r.o. zmenila svoje sídlo dňa 20.06.2013 na novú adresu, v jej mene v čase od 24.11.2009 do 20.06.2013 konal E. A., od 21.06.2013 nebola v obchodnom registri zapísaná ako štatutárny orgán žiadna osoba, dňa 27.08.2013 už bol však opäť ako konateľ zapísaný Ľubomír Soldán od 16.08.2013.

4.9 Žalobcom predložená kúpna zmluva zo dňa 11.07.2011 uzatvorená medzi spoločnosťou PARADISSE s.r.o. ako predávajúcim a žalobcom ako kupujúcim, predmetom ktorej bol predaj a nákup bravčových poliek, hovädzieho a bravčového mäsa a hydiny podľa platných veterinárnych a všeobecne záväzných predpisov, bola za spoločnosť PARADISSE, s.r.o. uzatvorená E. A., ale zmluva nie je za predávajúceho podpísaná, navyše Dodatok č. 1 zo dňa 11.08.2011, priložený k zmluve, nie je podpísaný ani predávajúcim, ani kupujúcim.

4.10 E. A., bývalý konateľ spoločnosti PARADISSE, s.r.o. pred Správcom dane uviedol, že sporné faktúry má v účtovníctve a aj v záznamoch DPH riadne zaevidované, tieto faktúry vystavila účtovná spoločnosť, ktorej názov si nepamätá, sporné faktúry len podpisoval, neuzatváral zmluvy súvisiace s nákupom mäsa, ani objednávky nevykonával. Väčšina tovaru bola nadobudnutá zo zahraničia, domácich dodávateľov si nepamätal, preprava končila väčšinou v Trenčíne, v skladoch Liška s.r.o., miestom vykládky bola Skalka nad Váhom - prepravu zabezpečovali špedičné spoločnosti. Firma PARADISSE s.r.o. slúžila len na to, aby žalobca ako odberateľská spoločnosť mala v nákupe lepšiu cenu. Neznámy človek nosil E. A. vystavené odberateľské faktúry a on ich len podpisoval.

4.11 Skutkový stav žalovaný právne posúdil podľa § 49 ods. 1, 2, § 51 ods. 1 zákona o DPH, rovnako ako správca dane v prvostupňovom rozhodnutí. S odkazom na to, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH, žalovaný rozhodol vo veci tak, ako je uvedené vo výroku žalobou napadnutého rozhodnutia.

4.12 Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, v znení účinnom v čase vydania napadnutého rozhodnutia (ďalej len ako „zákon o DPH“), predmetom dane je

- a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- b) poskytnutie služby (ďalej len "dodanie služby") za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len „členský štát“),
- d) dovoz tovaru do tuzemska.

4.13 Podľa § 8 ods. 1 zákona o DPH dodaním tovaru je

- a) prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí,
- b) dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy,
- c) odovzdanie tovaru na základe nájomnej zmluvy, podľa ktorej sa vlastníctvo k predmetu nájomnej zmluvy nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky.

4.14 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.

4.15 Podľa § 49 ods. 2, písm. a/ zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- 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.

4.16 Podľa § 51 ods. 1 zákona o DPH, Právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

- a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71,
- b) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b/ je daň uvedená v záznamoch podľa § 70,
- c) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c/ má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu,
- d) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d/ má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

4.17 Podľa § 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v znení účinnom v čase vydania napadnutého rozhodnutia (ďalej len ako „daňový poriadok“), správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správemu určeniu a vyrubeniu dane.

4.18 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.

4.19 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 vyrubenie alebo vybratie dane.

4.20 Podľa § 24 ods. 1, písm. a/ a c/ daňového poriadku daňový subjekt preukazuje 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, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

4.21 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.

4.22 Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú 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.

4.23 Podľa § 219 ods. 1 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

4.24 Podľa § 219 ods. 2 O.s.p. 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.

4.25 Odvolací súd vyhodnotil rozsah a dôvody odvolania vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu, ako aj s CMR predloženými v konaní pred krajským súdom a s prihladením na ustanovenie § 219 ods. 2 O.s.p. dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa odvolací súd stotožňuje v celom rozsahu.

4.26 Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi 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.

4.27 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 vecí 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. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

4.28 Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo,

pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

4.29 V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky, č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, 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 č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno 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 aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok.

4.30 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“.

4.31 Z citovaných ustanovení daňového poriadku, ako aj z rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, či Ústavného súdu Slovenskej republiky má najvyšší súd za to, že dôkazné bremeno v daňovom konaní zaťažuje primárne daňový subjekt. Najvyšší súd sa v tomto prípade preto stotožnil s názorom krajského súdu, že žalobca v konaní nepreukázal reálny obsah predmetných faktúr. Žalobca v konaní okrem predmetných faktúr, kópie rámcovej kúpnej zmluvy a CMR medzinárodných nákladných listov, ktoré nesúvisia časovo s predmetným obdobím júl 2011, nepredložil žiadne iné dôkazy o tom, že dodávky tovaru deklarované na predmetných faktúrach boli uskutočnené. K predloženým CMR zo dňa 17.08.2011, resp. k CMR, na ktoré sa žalobca odvoláva, a na ktorých je subjektom dodania tovaru spoločnosť Ostwerke, s.r.o., Najvyšší súd len v stručnosti uvádza, že nemá v súdnej veci opodstatnenie.

4.32 Podľa názoru najvyššieho súdu žalobca neunesol v administratívnom ani v súdnom konaní dôkazné bremeno a nebolo možné súhlasiť tiež s jeho opakovanými odvolacími námietkami, keď neuviedol žiadne také skutočnosti, s ktorými by sa daňové orgány nevysporiadali. Dôkazné bremeno spočíva aj na daňovom subjekte a dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Aj keď faktúra obsahuje po formálnej stránke všetky predpísané náležitosti, pre daňové účely musia byť skutočnosti na nej deklarované aj preukázateľné inými dôkazmi, čo v tomto prípade absentovalo.

4.33 Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá pre správcu dane v daňovom konaní ustanovuje povinnosť postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi. V zmysle zásady súčinnosti správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov, podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

4.34 Záverom odvolací súd konštatuje, že bolo nesporne povinnosťou žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočet DPH. Existencia predmetných faktúr nepostačuje. 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. Bývalí konatelia spoločností HK trade s.r.o a PARADISSE s.r.o. nepreukázali objektívne a dôveryhodným spôsobom, že tovar naozaj vlastnili a ktorý deklarovali na sporných faktúrach vystavených pre žalobcu, táto skutočnosť nijako neumenšuje povinnosti žalobcu riadne preukázať všetky podklady pre overenie správnosti priznanej a odpočítanej DPH.

4.35 Prvostupňový súd správne uviedol, že daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužitelná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr 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. Faktúra, ktorú predložil žalobca obsahovala len všeobecný popis zdaniteľného plnenia, ktoré je bez predloženia napríklad dodacích listov, dokladov o preprave tovaru, nepreskúmateľné.

4.36 Poukazujúc na uvedené, dospel senát odvolacieho súdu k záveru, že súd prvého stupňa sa dostatočným spôsobom vysporiadal s námietkami žalobcu uvedenými v podanej žalobe, podrobne vyhodnotil, že žalobca nepredložil žiadne dôkazy preukazujúce reálny obsah faktúr. Skutkový stav zistený správcou dane a žalovaným je dostatočný, vychádza nielen z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale aj zo zistení, či v nich neabsentuje materiálny podklad. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať stanovisko.

4.37 Pokiaľ ide o námietku žalobcu, že krajský súd rozhodol bez nariadenia pojednávania, čím porušil § 115a O.s.p., žalobca nesprávne poukazuje na § 115a O.s.p., nakoľko v správnom súdnictve sa postupuje podľa piatej časti O.s.p. a iba v prípade, že konkrétna otázka nie je upravená v piatej časti O.s.p., použijú sa primerane ustanovenia prvej, druhej, tretej a štvrtej časti O.s.p. (§ 246c ods. 1 O.s.p.).

4.38 Podľa § 250f ods. 2 O.s.p. súd môže vyzvať účastníka, aby sa vyjadril k prejednaniu veci bez nariadenia pojednávania do 15 dní od doručenia výzvy. Súd môže k výzve pripojiť doložku, že ak sa účastník v určitej lehote nevyjadrí, bude sa predpokladať, že nemá námietky.

4.39 Krajský súd v Trenčíne výzvou zo dňa 03.02.2014 (č. 1. 55 súdneho spisu) vyzval žalobcu, aby sa vyjadril, či súhlasí s prejednaním veci bez pojednávania podľa § 250f ods. 2 O.s.p. s poučením, že ak sa v určenej lehote 15 dní nevyjadrí, bude sa predpokladať, že nemá námietky. Predmetná výzva bola právnomu zástupcovi žalobcu doručená dňa 11.02.2014, no žalobca sa k výzve nevyjadril v stanovenej lehote a teda krajský súd mal správne za to, že žalobca nemá námietky k prejednaniu veci bez nariadenia pojednávania. Rozhodnutím veci bez nariadenia pojednávania teda nedošlo k porušeniu práv žalobcu, keďže ide o vec prejednávanú podľa druhej hlavy piatej časti O.s.p. v režime správneho súdnictva.

4.40 Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil. Rozhodnutia žalovaného a správcu dane obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti, žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a logického uvažovania, všetky dôkazy hodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z týchto podstatných dôvodov napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/221/2013-74 zo dňa 12.11.2014 ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil.

4.41 O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. Žalobca v odvolacom konaní nebol úspešný, preto mu súd náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

4.42 Podľa § 492 ods. 2 zákona Národnej rady SR č. 162/2015 Z. z. (správny súdny poriadok), odvolacie konania podľa piatej časti O.s.p. začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov. Odvolacie konanie v tejto veci začalo pred 1. júlom 2016, preto najvyšší súd procesne postupoval podľa ustanovení O.s.p.

Poučenie:

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