

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/86/2014
Identifikačné číslo spisu:	8013200014
Dátum vydania rozhodnutia:	04.08.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Jozef Milučký
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:8013200014.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a z členov senátu JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Ivana Rumanu v právnej veci žalobcu: Podtatranská hydina a.s., Slavkovská cesta 54, Kežmarok, právne zastúpeného advokátkou JUDr. Alenou Rudohradskou, Moldavská 8, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/1226645/2012 zo dňa 26.10.2013, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/3/2013-69 zo dňa 25. apríla 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/3/2013-69 zo dňa 25. apríla 2014 p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol ako nedôvodnú žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia vyššie uvedeného rozhodnutia žalovaného ako i dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Prešov (ďalej len „správca dane“) č. 9712401/5/1114042/2012/Žia zo dňa 20.06.2012, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2009 v sume 1 062,21 Eur. Žalovaný napadnutým rozhodnutím v rámci odvolacieho konania postupom podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) v spojení s § 165 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Dôvodom dodatočného určenia daňovej povinnosti bolo neuznanie žalobcom uplatneného oslobodenia od dane podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 31.12.2009 (ďalej len „zákon o DPH“), pretože podľa zistení orgánov daňovej správy žalobca nepreukázal splnenie podmienok stanovených v § 43 ods. 1 a ods. 5

zákona o DPH.

Podľa § 250k ods. 1 OSP neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania krajský súd nepriznal.

Krajský súd rozsah súdneho prieskumu vymedzil v intenciách žalobných dôvodov na preverenie namietaného procesného postupu spočívajúceho v prekročení lehoty na výkon daňovej kontroly a preverenie namietaného porušenia hmotnoprávných ustanovení nesprávnou aplikáciou § 43 ods. 5 zákona o DPH na zistený skutkový stav, pretože podľa žalobcovho tvrdenia tento vyčerpал svoje dôkazné bremeno predložením všetkých potrebných daňových dokladov preukazujúcich splnenie podmienok na uplatnenie odpočítania dane podľa § 43 citovaného zákona.

Vo vzťahu k namietanému nedodržaniu dĺžky výkonu daňovej kontroly krajský súd zrekapituloval obsah administratívneho spisu, z ktorého vyplýva, že daňová kontrola v zmysle zápisnice o ústnom pojednávaní č. 716/320/11859/2011/Žia zo dňa 20.05.2011 začala dňa 20.05.2011, pričom Daňové riaditeľstvo listom č. VII 325/219-4431/11 zo dňa 31.10.2011 vyhovel žiadosti správcu dane a lehotu na vykonanie daňovej kontroly u žalobcu podľa § 15 ods. 17 zákona o správe daní predĺžilo do 20.05.2012. O tejto skutočnosti bol žalobca upovedomený listom č. 716/320/33306/2011/Žia zo dňa 08.11.2011.

Dňa 22.02.2014 správca dane doručil žalobcovi oznámenie o prerušení daňovej kontroly č. 9712401/1/147408/2012 zo dňa 16.02.2012 (§ 25a ods. 1 zákona o správe daní) a rozhodnutím č. 9712401/1/780022/2012 zo dňa 04.04.2012 mu oznámil, že pokračuje vo výkone daňovej kontroly, pretože dňa 21.03.2012 pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly. Daňová kontrola bola ukončená v zmysle § 15 ods. 13 zákona o správe daní dňom prerokovania protokolu, dňa 15.06.2012.

Podľa krajského súdu lehota od 22.02.2012 do 21.03.2012 (28 dní) z dôvodu prerušenia daňovej kontroly neplynula a po zohľadnení tejto skutočnosti zákonná lehota na ukončenie daňovej kontroly uplynula dňa 17.06.2012 (od 20.05.2012 + 28 dní). V danom prípade bola daňová kontrola ukončená v zákonnej lehote dňa 15.06.2012.

Hmotnoprávne námietky krajský súd taktiež vyhodnotil ako nedôvodné.

Za nevyhnutý predpoklad uplatnenia oslobodenia od dane označil jednoznačné preukázanie uskutočnenia intrakomunitárneho obchodu, to znamená, že tovar na základe predkladaných faktúr vystavených pre odberateľa CARE CAPITAL s.r.o. bol prepravený do iného členského štátu - Českej republiky. Žalobca preukazoval dodanie tovaru -hlbokozmrazených kurčiat do Českej republiky faktúrami, dodacími listami, zmluvou zo dňa 14.07.2009, prehlásením odberateľa CARE CAPITAL s.r.o. o uskutočnení predmetného obchodu.

Krajský súd sa stotožnil s argumentáciou daňových orgánov, že dôležitosť listín predložených daňovým subjektom nespočíva len v ich formálno-právnej deklarácii, ale hlavne v tom, že musia odrážať reálne uskutočnenie dodania tovaru do iného členského štátu, čo bolo správcom dane spochybnené. Za správny označil záver správcu dane, že preprava deklarovaného tovaru do Českej republiky (hlbokozmrazených kurčiat) odberateľom CARE CAPITAL s.r.o. nebola jednoznačne preukázaná, teda neboli splnené podmienky pre oslobodenie tovaru od dane podľa § 43 zákona o DPH a žalobcovi vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH, ktorú bol povinný podľa § 69 ods. 1 citovaného zákona platiť správcovi dane.

S poukazom na kontrolné zistenia krajský súd zdôraznil, že k takémuto záveru dospel správca dane nielen na základe informácie získanej v rámci medzinárodnej výmeny informácií, ktorou bolo zistené, že odberateľ CARE CAPITAL s.r.o. nadobudnutie tovaru od žalobcu nepriznal a jeho bývalá konateľka Katarína Ďurajková uviedla, že išlo o obstaranie hutného materiálu, ale spochybnená bola aj samotná preprava tovaru, ktorú podľa faktúr zabezpečoval dopravca MO-KOV s.r.o. vozidlom EVČ: Y. V účtovníctve tejto spoločnosti sa predmetné CMR nenachádzalo a konateľ spoločnosti uviedol, že od

kedy je konateľom (od 11.02.2009) nevykonáva žiadnu ekonomickú činnosť. Bývalý konateľ Martin Sviatko síce potvrdil prepravu uvedenú na CMR vykonanú vozidlom EVČ: Y, ale reálnu prepravu hlbokozmrazených kurčiat do Českej republiky týmto vozidlom spochybnila skutočnosť, že išlo o nákladné motorové vozidlo Mercedes ATEGO, ktoré nemalo chladiarenské zariadenie.

V súvislosti s námietkou splnenia si dôkaznej povinnosti zo strany žalobcu predložením požadovaných dokladov podľa § 43 ods. 5 písm. c) zákona o DPH krajský súd poukázal na právne závery o dôkaznej povinnosti daňového subjektu vyplývajúce z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, ako i z rozsudkov Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/93/2012 a 3Sžf/108/2013.

Námietku o porušení § 15 ods. 5 písm. e), d) zákona o správe daní obsiahnutú v stanovisku žalobcu zo dňa 22.04.2014, prvostupňovému súdu doručenom dňa 24.04.2014, tento posúdil ako rozšírenie žalobných dôvodov po uplynutí lehoty dvoch mesiacov od doručenia preskúmaného rozhodnutia (§ 250h ods. 1 OSP) a zároveň zdôraznil, že bývalá konateľka odberateľa Katarína Ďurajková nebola vypočutá ako svedok, ale išlo o informáciu získanú zákonným spôsobom v rámci medzinárodnej výmeny informácií.

Krajský súd z obsahu administratívneho spisu konštatoval, že žalobca bol so všetkými skutočnosťami zistenými pri daňovej kontrole podrobne oboznámený pri prejednaní protokolu, ktorý správca dane spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie č. 9712401/5/402732/2012/Žia zo dňa 16.05.2012 zaslal žalobcovi. Z úradného záznamu spísaného dňa 16.05.2012 pod č. 9712401/5/390727/2012/Žia vyplýva, že dňa 10.05.2012 sa správca dane skúšal telefonicky skontaktovať so žalobcom za účelom dohodnutia termínu na oboznámenie s výsledkami dožiadaní a zistení správcu dane. Žalobca kontaktoval správcu dane telefonicky dňa 14.05.2012. Dohodli sa na termíne ústneho prejednávania na deň 24.05.2012, skôr žalobca nemal čas. Dňa 24.05.2012 sa konalo ústne pojednávanie (zápisnica č. 9712401/5/526444/2012/Žia), na ktorom bol žalobca opätovne oboznámený so všetkými zisteniami vrátane informácií získanými v rámci medzinárodnej výmeny informácií (vyjadrenie Kataríny Ďurajkovej), či zisteniami súvisiacimi s prepravou hlbokozmrazených kurčiat do Českej republiky. Zápisnicu z ústneho pojednávania žalobca bez akýchkoľvek výhrad, či návrhu na doplnenie podpísal. K zápisnici pripojil písomné vyhlásenie M. Y., bývalého konateľa obchodnej spoločnosti Unelat, s.r.o. o tom, že zabezpečil kúpu tovaru od žalobcu (toto vyjadrenie sa týka ale iného zdaňovacieho obdobia 11/09, a nie zdaňovacieho obdobia 8/09). Správca dane skutočností v tomto vyhlásení vyhodnotil dňa 14.06.2012 v dodatku k protokolu. Protokol z daňovej kontroly vrátane dodatku k protokolu bol so žalobcom prerokovaný dňa 15.06.2012, o čom svedčí zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9712401/5/979275/2012/Žia zo dňa 15.06.2012, ktorú žalobca opäť bez akýchkoľvek výhrad, či návrhov na znak súhlasu podpísal. Z uvedeného vyplýva, že so všetkými zisteniami správcu dane bol žalobca náležite oboznámený, k týmto zisteniam mal možnosť sa vyjadriť, navrhnúť dôkazy, pričom žiadnu konfrontáciu ani výsluch svedkov, resp. vykonanie ďalšieho dokazovania, nenavrhol.

Závery uvedené v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011, na ktoré sa žalobca v podaní označenom ako „stanovisko“ tiež odvoláva, je podľa názoru krajského súdu možné aplikovať len v prípade, ak sa dodávka tovaru bez akýchkoľvek pochybností uskutočnila. V prejednávanom prípade však bolo dokazovaním zistené, že k uskutočneniu prepravy tovaru uvedeného na faktúrach nedošlo spôsobom, ktorý žalobca na faktúrach deklaroval.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie.

Žalobca má za to, že dostatočným spôsobom preukázal splnenie podmienok oslobodenia od dane podľa § 43 zákona o DPH, pretože predložil potrebné daňové doklady - kópiu vystavenej faktúry, medzinárodné prepravné listy, doklad o úhrade tovaru, ako i iné doklady, napr. zmluvu o dodaní tovaru a

prehlásenie bývalej konateľky odberateľa o dodaní predmetného tovaru. Žalobca nemôže niesť zodpovednosť za nesplnenie si povinnosti voči daňovým orgánom jeho odberateľmi. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u odberateľa, znáša dôkazné bremeno, ako aj dôkaznú núdzu správca dane. Podľa žalobcu žalovaný chcel účelovým spôsobom spochybníť uskutočnenia prepravy tovaru do iného členského štátu a preniesť túto zodpovednosť na žalobcu.

V tejto súvislosti žalobca uviedol, že Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozhodnutí sp. zn. 3Sžf 1/2011 poukázal na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu v ČR sp. zn. 5Afs 131/2004 zo dňa 25. marca 2005, podľa ktorého dôkazné bremeno nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých resp. akýchkoľvek skutočností, teda aj tých, ohľadne ktorých takáto povinnosť stíha iný subjekt.

Žalobca považuje tvrdenia daňových orgánov oboch stupňov o nereálnom podklade ním predložených dokladov za subjektívne a jednostranné hodnotenie, pričom ostatné dôkazy správca dane ani nevyhodnotil, dokonca na ne pri kontrole ani neprihliadol a túto skutočnosť nezdôvodnil. Správca dane jednoznačne nedeklaroval, aký dôkaz mal ešte žalobca predložiť na preukázanie skutočností, že tovar bol prepravený do iného členského štátu nadobúdateľom na jeho účet.

Žalobca uviedol, že správca dane nesprávne vyhodnotil odpoveď získanú z medzinárodnej výmeny daňových informácií s českou daňovou správou.

V súvislosti s výkonom daňovej kontroly žalobca namieta procesné pochybenie správcu dane, pretože v rámci medzinárodnej výmeny informácií pojednávanie s bývalou konateľkou dodávateľa žalobcu Katarínou Ďurajkovou správca dane českej daňovej správy vykonal v neprítomnosti žalobcu formou svedeckej výpovede, čím bolo podľa žalobcu porušené jeho právo klásť svedkovi otázky, vyplývajúce mu z ustanovenia § 15 ods. písm. e) zákona o správe daní. Z uvedeného dôvodu táto výpoveď nemá charakter dôkazu. Taktiež žalobca namieta, že Katarína Ďurajková mala byť vypočutá ako svedok, keďže v čase výsluchu dňa 25.08.2010 už nebola konateľkou spoločnosti CARE CAPITAL s.r.o.

Žalobca sa nestotožňuje s názorom krajského súdu, že v namietanom postupe nešlo o vypočutie svedka, ale o informáciu získanú zákonným spôsobom v rámci medzinárodnej výmeny informácií, pretože počas daňovej kontroly sa aplikuje ustanovenie § 15 ods. 5 zákona o správe daní. Napádaným postupom bolo žalobcovi odopreté právo klásť uvedenej svedkyňi otázky.

Podľa žalobcu správca dane počas výkonu daňovej kontroly porušil aj ustanovenie § 15 ods. 5 písm. d) zákona o správe daní.

Zároveň žalobca vytýka správcovi dane nedostatočne zistený skutkový stav, pretože nevykonal konfrontáciu žalobcu s bývalou konateľkou dodávateľa žalobcu a neodstránil rozpory v ich výpovediach čo do určenia druhu dodávaného tovaru, keďže svedkyňa Katarína Ďurajková uviedla ako predmet dovozu hutný materiál, namiesto reálne prepravovaných hlbokozmrazených kurčiat. V súvislosti s nesprávnym vyhodnotením zistených skutočností žalobca poukázal na zmluvu zo dňa 14.07.2009 uzavretú medzi žalobcom a odberateľom CARE CAPITAL s.r.o., podpísanú uvedenou konateľkou, kde je jednoznačne deklarovaný tovar hlbokozmrazené kurčatá, a nie hutný materiál, ktorý žalobca nevlastnil a ani s ním nikdy neobchodoval.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil, pričom sa v plnom rozsahu pridržiava svojho vyjadrenia k žalobe, ktorej dôvody sú totožné s dôvodmi odvolania žalobcu.

K dodatočne namietanému porušeniu práva žalobcu klásť svedkovi otázky podľa § 15 ods. 5 písm. e) zákona o správe daní, žalovaný s poukazom na § 29 ods. 1 citovaného zákona uviedol, že rozsah vykonaných dôkazných prostriedkov určuje správca dane, a keď neustanovil za svedka Katarínu Ďurajkovú alebo ďalšie osoby, nepostupoval nezákonne a v danom prípade nebola žalobcovi odňatá

možnosť klásť svedkovi otázky.

Správca dane podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní zbral do úvahy ako dôkaz vyjadrenie Kataríny Ďurajkovej, získané v rámci medzinárodnej výmeny informácií a v súlade so zákonom ho posudzoval vo vzájomnej súvislosti s ďalšími dôkazmi v daňovom konaní. Zároveň žalovaný zdôraznil, že informácie získané v rámci medzinárodnej výmeny informácií, z prijatej žiadosti českej daňovej správy, neboli jediným dôkazom, na základe ktorého správca dane dospel k záveru o nepreukázaní prepravy predmetného tovaru do iného členského štátu. Spochybnená bola aj samotná preprava tovaru, ktorú podľa faktúr zabezpečoval dopravca MS - KOV s.r.o. vozidlom ŠPZ Y. Z odpovede dožiadaného správcu dane bolo zistené, že v účtovníctve sa predmetné CMR nenachádzalo, a konateľ spoločnosti uviedol, že odkedy je konateľom, spoločnosť nevykonáva žiadnu ekonomickú činnosť. Bývalý konateľ Martin Sviatko síce potvrdil prepravu uvedenú na CMR vozidlom ŠPZ Y., avšak reálne uvedeným vozidlom (nákladné auto Mercedes ATEGO, ktoré nemá chladiarenské vybavenie) nemohli byť prepravené hlbokozmrazené kurčatá na trase Kežmarok - Praha.

Ohľadne namietaného nevykonania konfrontácie medzi žalobcom a bývalou konateľkou odberateľa žalobcu žalovaný uviedol, že so zisteniami súvisiacimi s prepravou tovaru do Českej republiky bol žalobca oboznámený dňa 24.05.2012 pri ústnom pojednávaní (zápisnica č. 9712401/5/526444/2012/Žia). Bola mu poskytnutá informácia z odpovede žiadajúceho správcu dane zo dňa 04.01.2010, predložená k nahliadnutiu zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 28.09.2011 súvisiaca s vykonávanou daňovou kontrolou, zaslaná iným správcom dane na základe dožiadania, a evidenčná karta vozidla. Poukázal na to, že pri ústnom pojednávaní dňa 24.05.2012 žalobca nenavrhol žiadnu konfrontáciu alebo výsluch svedkov, aj keď mal možnosť navrhnúť dôkazy. Žalovaný konštatoval, že aj keby správca dane vykonal svedeckú výpoveď Kataríny Ďurajkovej, tento dôkaz by nemal vplyv na vecnú stránku rozhodnutia.

Podľa názoru žalovaného žalobca nepreukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia, ktoré sú v jeho moci, aby sa uistil, že dodávka do iného členského štátu sa aj reálne uskutoční. Ako vyplýva zo zápisnice z miestneho zisťovania č. 716/320/30417/2010/Žia zo dňa 21.10.2010, predseda predstavenstva žalobcu MVDr. Pavol Konkoľ pri miestnom zisťovaní uviedol, že tovar prepravil odberateľ (preprava bola zabezpečená inou osobou), nie je mu známe, kto platil prepravu tovaru, a nevie, na akú adresu bol tovar dodaný.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu, napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a konania predchádzajúce ich vydaniu, v rozsahu a 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) a po tom, ako bol deň verejného vyhlásenia rozhodnutia zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk, rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP).

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, 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 (§ 247 ods. 1 OSP).

Podľa § 250i ods. 3 OSP na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

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

Podľa § 219 ods. 2, 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.

Podľa § 1a písm. c) zákona o správe daní správou daní evidencia a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatkov a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní 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 § 2 ods. 3 zákona o správe daní 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 § 2 ods. 6 zákona o správe daní 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 § 15 ods. 1 zákona o správe daní daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

Podľa § 15 ods. 5 zákona o správe daní daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo

- a) na predloženie služobného preukazu zamestnancom správcu dane a písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly,
- b) byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami,
- c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety,
- d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu,
- e) klásť svedkom a znalcom otázku pri ústnom pojednávaní,
- f) vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim,
- g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

Podľa § 15 ods. 6 zákona o správe daní kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

- a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu,
- b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly,
- c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,
- d) predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,
- e) predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety,
- f) umožňovať vstup do sídla kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom,

g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu alebo poskytnúť výpisy, prípadne kópie (§ 14 ods. 3).

Podľa § 15 ods. 8 zákona o správe daní kontrolovaný daňový subjekt môže do dňa doručenia výzvy podľa odseku 10 uplatniť u správcu dane námietku proti postupu zamestnanca správcu dane pri výkone daňovej kontroly. Námietky vybavuje zamestnanec správcu dane najbližšie nadriadený tomu zamestnancovi, voči ktorému smerujú. Tento nadriadený zamestnanec námietke vyhovie a zabezpečí nápravu alebo kontrolovanému daňovému subjektu oznámi písomne dôvody, pre ktoré nemožno námietke vyhovieť. Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustné odvolanie.

Z ustanovení § 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní vyplýva, že dokazovanie vedie správcu dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

Podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4. Platiteľ je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry, a

- a) ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ inou osobou, prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia,
- b) ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, písomným potvrdením prijatia tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou,
- c) ak prepravu tovaru vykoná odberateľ, písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu,
- d) inými dokladmi, ako napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar.

Podľa § 43 ods. 8 zákona o DPH, ak prepravu tovaru z tuzemska do iného členského štátu vykoná odberateľ alebo ju zabezpečí odberateľ inou osobou, platiteľ je povinný mať doklady podľa odseku 5 písm. a) alebo c) do konca šiesteho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po skončení kalendárneho mesiaca, v ktorom sa uskutočnilo dodanie tovaru. Ak platiteľ nemá doklady podľa odseku 5 písm. a) alebo c) v lehote podľa prvej vety, uvedie dodanie tovaru bez oslobodenia od dane do daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplynula táto lehota.

Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu, posúdiac argumentáciu odvolacích dôvodov žalobcu konštatuje, že vo vzťahu k dôvodom neuznania predmetného oslobodenia od dane, sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti doplní len nasledujúce dôvody (§ 219 ods. 2 OSP).

Predmetom odvolacieho konania je preveriť zákonnosť žalobcom namietaného procesného postupu správcu dane a posúdiť mieru prenosu dôkazného bremena na žalobcu vzhľadom na zistený skutkový stav pri preverovaní oprávnenosti uplatneného nároku na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 zákona o DPH, resp. pri určení daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie august 2009.

Žalobca namietal nesprávne právne posúdenie krajským súdom vo vzťahu k porušeniu jeho práv vyplývajúcich z ustanovení § 15 ods. 5 písm. d) a písm. e) zákona o správe daní v súvislosti s neúčastou žalobcu pri výsluchu bývalej konateľky odberateľa žalobcu Kataríny Ďurajkovej, vykonaného dňa 11.01.2010 orgánmi českej daňovej správy.

Túto odvoláciu námietku najvyšší súd hodnotí ako nedôvodnú, keďže uvedené porušenie práv žalobca vytkol až po lehote na podanie správnej žaloby podľa § 250b OSP, nakoľko v žalobe napádal len nesprávne vyhodnotenie výpovede svedkyne Kataríny Ďurajkovej správcom dane. Takto žalobca rozšíril medze žaloby v rozpore s koncentračnou zásadou ovládajúcou konanie o správnych žalobách (§ 250h ods. 1 OSP).

Krajský súd správne posúdil, že ide o oneskorené kvalitatívne rozšírenie dôvodov žaloby, avšak následne sa obsahom administratívneho spisu v nadväznosti na doplnenú námietku porušenia práv žalobcu a hodnotením zákonnosti postupu správcu dane ďalej v odôvodnení napadnutého rozsudku zaoberal.

Preto odvolací súd len na margo uvedenej odvolacej námietky konštatuje, že napádaný úkon výsluchu vyššie uvedenej svedkyne nebol realizovaný v rámci výkonu daňovej kontroly žalobcu, ktorá sa začala až dňa 20.05.2011. Keďže namietaný výsluch nevykonávali orgány slovenskej daňovej správy v rámci výkonu daňovej kontroly predmetnej dane u žalobcu, nemožno obsah výpovede získaný v rámci medzinárodnej výmeny informácií považovať za postup porušujúci právo žalobcu na účasti na tomto výsluchu.

Pri hodnotení obsahu výpovede Kataríny Ďurajkovej správcom dane a žalovaným je potrebné brať do úvahy, že táto sa do dispozície správcu dane dostala v rámci spontánnej výmeny informácií, uskutočnenej podľa článku 19 Nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 zo 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty (č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 prepracované znenie, ďalej len „Nariadenie Rady“), a to na základe prijatej žiadosti od českej daňovej správy formou formulára SCAC 2004 pod referenčným číslom: E_CZ_SK_20100825_O201000763_14752(R,PR) zo dňa 25.08.2010. Táto medzinárodná výmena daňových informácií v súvislosti s preverovaním zdaniteľných obchodov bola realizovaná medzi daňovými orgánmi českej daňovej správy a daňovými orgánmi slovenskej daňovej správy spolupracujúcimi na základe vyššie uvedeného Nariadenia Rady, ktoré je záväzné v celom rozsahu a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch. Jeho účelom je stanoviť pravidlá a postupy, ktoré umožnia príslušným orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho výmeru DPH, kontrole riadneho uplatňovania DPH, najmä pri transakciách v rámci Spoločenstva, a boji proti podvodom súvisiacim s DPH (článok 1 Nariadenia Rady).

Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že žalobca bol s výsledkami vykonaného dokazovania oboznámený, a to vrátane obsahu medzinárodnej výmeny informácií, ešte pred spísaním protokolu o výsledku daňovej kontroly, rovnako aj z obsahu protokolu, ktorý mu bol zaslaný na vyjadrenie a

prípravu na jeho prerokovanie. Žalobca nevyužil svoje oprávnenie vyplývajúce mu z ustanovenia § 15 ods. 5 písm. f) zákona o správe daní a k spôsobu zistenia skutočností vyplývajúcich z výsluchu bývalej konateľky jeho odberateľa sa nevyjadril, ani ho nenapadol, ich vzájomnú konfrontáciu ani výsluch svedkyne nenavrhol.

Správa daní s prihliadnutím na jej účel vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov, zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti.

Vo svetle výsledkov vykonaného dokazovania, zameraného predovšetkým na uskutočnenie prepravy predmetného tovaru do Českej republiky, musel správca dane s využitím zásady voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní prihliadnuť na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, vrátane obsahu spontánnej medzinárodnej výmeny daňových informácií.

Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovedty, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, keďže v rámci správy daní (§ 1a písm. c/ zákona o správe daní) a prostredníctvom inštitútu daňovej kontroly správca dane preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane (§ 15 ods. 1 zákona o správe daní). Preto je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úloha, 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 (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní v spojení s § 29 ods. 1 a 2 citovaného zákona).

V danom prípade rozhodujúcou skutočnosťou ovplyvňujúcou určenie žalobcom priznanej dane bolo ním uvedené oslobodenie od DPH z dôvodu deklarovaného uskutočnenia intrakomunitárneho obchodu dodaním tovaru do Českej republiky. Preto v rámci preukazovania jeho oprávnenosti bolo podstatnou skutočnosťou preveriť základné atribúty určujúce podmienky oslobodenia od dane, ktorým je jednoznačne uskutočnenie prepravy deklarovaného tovaru do iného členského štátu (§ 43 ods. 1, ods. 5 písm. a/, ods. 8 zákona o DPH). Túto je podľa zákona o DPH povinný preukázať platiteľ dodávajúci tovar do iného členského štátu, a to bez ohľadu na jeho dobromyseľnosť alebo prípadnú neobozretnosť pri výbere spoľahlivých obchodných partnerov čo do osoby odberateľa v členskom štáte alebo prepravcu tovaru.

Z napádaných rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov vyplýva, že tieto za rozhodujúcu skutočnosť v súvislosti s overením oprávnenosti uplatnenia oslobodenia od dane v danom prípade považovali preverenie reálneho základu deklarovanej prepravy predmetného tovaru, vyplývajúceho zo spornej faktúry vystavenej žalobcom pre odberateľa CARE CAPITAL s.r.o., Praha 9, do iného členského štátu - do Českej republiky. Správca dane ako podstatný dôkaz preveroval žalobcom predložené prepravné doklady - nákladné listy, ktoré mali preukázať, že tovar bol prepravený inou osobou zo Slovenskej republiky do Českej republiky.

Tento postup s prihliadnutím na dôkaznú povinnosť žalobcu vyplývajúcu mu z ustanovenia § 43 ods. 5 zákona o DPH v spojení s § 29 ods. 8 zákona o správe daní, ako podmienku oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, sa javí ako správny.

Zároveň možno konštatovať, že výsledky dokazovania zamerané na potvrdenie reálneho základu medzinárodného náložného listu, dodacích listov preverených u deklarovaného prepravcu tovaru, spochybnili vierohodnosť žalobcom predkladaných listinných dokladov, požadovaných § 43 ods. 5 písm. a) a písm. d) zákona o DPH na preukázanie uskutočnenia intrakomunitárneho obchodu oslobodeného od dane. Taktiež listinný dôkaz - prehlásenie odberateľa, ktorým žalobca preukazuje uskutočnenie obchodu oslobodeného od dane, správca dane správne vyhodnotil ako nevierohodný, keďže týmto prehlásením odberateľ potvrdzuje prevzatie tovaru a dátum jeho prevzatia, ale nič iné v ňom nepotvrdzuje. Prehlásenie je všeobecné, na nič nenadväzuje, nie je v ňom odkaz na konkrétnu faktúru ani konkretizácia dodaného tovaru, nie je uvedené ani meno osoby podpisujúcej za odberateľa.

Vzhľadom na okolnosti prípadu, ako i výsledky vykonaného dokazovania vyplývajúce z obsahu administratívneho spisu, nemožno prisvedčiť obrane žalobcu spočívajúcej len v poukaze na neprimeraný prenos dôkazného bremena na jeho osobu, či neuskutočnenie výsluchu bývalej konateľky odberateľa v jeho prítomnosti. V danom prípade je spochybnené predovšetkým samotné dodanie tovaru do členského štátu, ako podstatného atribútu intrakomunitárneho obchodu oslobodeného od dane podľa § 43 zákona o DPH.

Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, vykonal rozsiahle dokazovanie. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností týkajúcich sa prepravy predmetného tovaru na územie Českej republiky urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom vo svetle kontrolných zistení, abscentuje reálny základ, čo oprávnene vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniateľných plnení do členského štátu, na základe ktorých žalobca v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie august 2009 uviedol dodanie tovaru oslobodené od dane podľa § 43 zákona o DPH, ako i pochybnosti o vierohodnosti účtovnej evidencie vedenej žalobcom (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní).

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny a v súlade so zákonom potvrdil. Rozhodnutia žalovaného a správcu dane obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti. Z týchto podstatných dôvodov napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 vety druhej OSP v spojení s § 219 ods. 1, ods. 2 OSP potvrdil.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, keďže v odvolacom konaní nebol 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 01. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.