

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/12/2016
Identifikačné číslo spisu: 4015200855
Dátum vydania rozhodnutia: 26.09.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:4015200855.1

UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: Ing. Tibor Varga - VITAFLÓRA, IČO: 11 711 434, Vrbová nad Váhom 133, zastúpeného JUDr. Štefanom Detvaikom, advokátom, Cukrová 14, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného správneho orgánu č. 1107822/2015 zo dňa 07. júla 2015, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/190/2015-372 zo dňa 29. júna 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/190/2015-372 zo dňa 29. júna 2016 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d'alsie konanie.

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre (ďalej aj „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1107822/2015 zo dňa 07. júla 2015, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie vydané v prvom stupni Daňovým úradom Nitra, pobočkou Komárno (ďalej aj ako „správca dane“) č. 9410402/5/5425064/14/Rig zo dňa 15. decembra 2014, ktorým bol žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1. zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej aj ako „zákon o správe daní“ alebo „zákon č. 511/1992 Zb.“) znížený nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie august 2011 zo sumy 716.839,17 Eur na sumu 693.247,26 Eur.

II.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že jeho úlohou bolo posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o znížení nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2011 zo sumy 716.839,17 Eur (nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty uplatnený žalobcom v daňovom priznaní za vyššie uvedené zdaňovacie obdobie) na sumu 693.247,26 Eur (nadmerný odpočet zistený žalovaným na základe daňovej kontroly), čo je rozdiel v sume 23.591,91

Eur a zistiť, či daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru, že žalobca si uplatnil oslobodenie od dane z pridanej hodnoty a následne i nadmerný odpočet tejto dane pri deklarovanej dodávke tovaru u ktorého dostatočne nepreukázal jeho dodanie odberateľovi do iného členského štátu (Maďarsko). Vzhľadom na námietku žalobcu týkajúcu sa dĺžky trvania daňovej kontroly sa krajský súd v predmetnej veci prioritne zamerlal na zistenie, či bola dodržaná zákonom stanovená lehota na vykonanie daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie august 2011.

Z predloženého administratívneho spisu mal krajský súd za preukázané, že daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2011 sa u žalobcu začala dňa 22. novembra 2011 a v zmysle ust. § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb mala byť ukončená do šiestich mesiacov od jej začatia, teda do 22. mája 2012 (v prípade jej neprerušenia plynutia a nepredĺženia lehoty jej ukončenia).

Krajský súd zastával názor, že vzhľadom na predmet činnosti žalobcu (nákup obilia, jeho spracovanie a následný predaj v tuzemsku, ako i do iných členských štátov množstvu daňových subjektov), množstvo žalobcom predložených listinných dokladov, ktoré bolo potrebné preveriť a počet odberateľov žalobcu, bol žalovaný oprávnený využiť i inštitút predĺženia výkonu daňovej kontroly, čo bolo v predmetnej veci plne opodstatnené. Nadriadený orgán žalovaného (Ministerstvo financií Slovenskej republiky) na základe odôvodnenej žiadosti žalovaného zo dňa 12. marca 2012 predĺžil dňa 16. marca 2012 lehotu na výkon daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie august 2011 o šesť mesiacov, čo bolo žalobcovi oznámené v podaní zo dňa 26. marca 2012, ktoré mu bolo doručené dňa 02. apríla 2012, teda ešte pred uplynutím zákonom stanovenej šesťmesačnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Daňová kontrola u žalobcu začatá dňa 22. novembra 2011 bola na základe jej predĺženia zo strany nadriadeného orgánu, t. j. Ministerstva financií Slovenskej republiky vykonávaná do 26. apríla 2012 (t. j. 157 dní), kedy bolo vydané rozhodnutie o jej prerušení z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia - bola zaslaná žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií vo veci intrakomunitárnych obchodov. Rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly bolo doručené žalobcovi a jeho splnomocnenému zástupcovi dňa 02. mája 2012 a z jeho odôvodnenia vyplýva, že na finančnú správu Maďarska, Českej republiky a Talianska boli zaslané žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií ohľadne nadobudnutia intrakomunitárneho dodania v týchto členských štátoch, vrátane preverenia registračných údajov odberateľov.

I keď zákon č. 511/1992 Zb. výslovne nehovoril o prerušení daňovej kontroly, ale len o prerušení daňového konania, podľa krajského súdu bolo potrebné vychádzať z toho, že súčasťou konania daňových orgánov je nesporne i daňová kontrola a z toho dôvodu potom s poukazom na ust. § 25a vyššie citovaného zákona bolo možné prerušiť i daňovú kontrolu v prípade, ak sa vyskytnú zákonom predpokladané dôvody na jej prerušenie, ku ktorým podľa názoru krajského súdu patrí i prípad, kedy je potrebné požiadať príslušný orgán členského štátu o výmenu daňových informácií. Z ust. § 25a ods. 5 uvedeného zákona jednoznačne vyplýva, že ak je konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona, teda i lehoty na vykonanie daňovej kontroly zakotvené v ust. § 15 ods. 17 vyššie citovaného zákona, neplynú. Podľa názoru krajského súdu bola potom daňová kontrola u žalobca rozhodnutím zo dňa 26. apríla 2012 riadne prerušená až do času, kedy žalovanému vykonávajúcemu daňovú kontrolu nebudú doručené požadované informácie zo strany zodpovedných daňových orgánov v príslušných členských štátoch Európskej únie.

V tejto súvislosti krajský súd dôvodil, že pravidlá, podmienky a postupy pri výmene daňových informácií medzi správnymi orgánmi v členských štátoch upravuje Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (prepracované znenie), ktoré sa uplatňuje od 01. januára 2012 a ktorým bolo zrušené Nariadenie Rady (ES) č. 1798/2003, pričom v článkoch 10 až 12 tohto nového nariadenia sú upravené lehoty pre poskytovanie informácií tak, že žiadaný orgán poskytuje informácie tak rýchlo, ako je to len možné, no najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti s tým, že pokiaľ žiadaný orgán nie je schopný odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote, okamžite písomne informuje žiadajúci orgán o dôvodoch, prečo tak

neurobil, pričom uvedie, kedy bude pravdepodobne schopný odpovedať. Z vyššie citovaného Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07. októbra 2010 teda priamo vyplýva možnosť, že vybavenie žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií môže trvať i dlhšie, ako je to uvedené v nariadení, pričom treba mať na zreteli skutočnosť, že daňový orgán z členského štátu, ktorý o informácie žiada, nemá možnosť ovplyvniť trvanie vybavovania jeho žiadosti v inom členskom štáte. Nedodržanie lehôt stanovených v nariadení (ktoré však samotné zároveň predpokladá ich dodržanie, resp. prekročenie) potom nemožno posudzovať v neprospech žalovaného, ktorý o poskytnutie informácií žiadal a ktorý svoje povinnosti neporušil.

Posledná odpoveď (týkajúca sa odberateľa tovaru v Maďarsku - Friss és Ropogos Sütőipari Kft. v zdaňovacom období august 2011) na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií bola žalovanému preukázateľne doručená dňa 26. mája 2014 a v tento deň pominula prekážka, pre ktorú bola daňová kontrola prerušená, čo znamená, že dňom 27. mája 2014 začala opätovne plynúť zákonom stanovená a predĺžená lehota na vykonanie daňovej kontroly. Pokračovanie vo vykonávaní daňovej kontroly bolo žalobcovi oznámené v podaní zo dňa 26. mája 2014, ktoré mu bolo doručené dňa 28. mája 2014 a splnomocnenému zástupcovi dňa 29. mája 2014. Lehota na vykonávanie daňovej kontroly teda opätovne plynula od 27. mája 2014 do 10. decembra 2014, kedy bol so žalobcom a jeho zástupcom prerokovaný protokol zo dňa 24. októbra 2014 (v znení jeho dodatku zo dňa 03. decembra 2014) a tento deň sa považuje za deň ukončenia daňovej kontroly, čo je podľa názoru krajského súdu v súlade s ust. § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb.

V skutočnosti teda daňová kontrola u žalobcu prebiehala od 22. novembra 2011 do 26. apríla 2012 (t. j. 157 dní), prerušená bola od 27. apríla 2012 do 26. mája 2014 vrátane a potom po skončení jej prerušenia pokračovala od 27. mája 2014 do 10. decembra 2014 (t. j. 198 dní), teda spolu trvala 355 dní, čo nepresahuje jednoročnú lehotu, v ktorej bolo možné na základe predĺženia lehoty (zo dňa 16. marca 2012) zo strany nadriadeného orgánu daňovú kontrolu u žalobcu vykonávať.

Na tomto mieste krajský súd poukázal na uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 28. februára 2013 č. k. IV. ÚS 116/2013-11, v ktorom bol vyslovený záver, že „v dôsledku riadneho prerušenia daňovej kontroly neplynú lehoty na jej vykonanie ani v prípade, ak bolo konanie prerušené pre medzinárodné dožiadania, na vybavenie ktorých dožadované orgány príslušných členských štátov nedodržali lehoty stanovené v Nariadení Rady (ES) zo dňa 07.10.2003 č. 1798/2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty“. Ústavný súd Slovenskej republiky v tomto svojom rozhodnutí zároveň zdôraznil, že „výklad ustanovení zákona o správe daní a poplatkov týkajúcich sa plynutia lehôt na daňovú kontrolu, ako aj na celé daňové konanie nemôže ohroziť účinnú aplikáciu nariadenia“. Toto nariadenie bolo s účinnosťou od 01. januára 2012 zrušené Nariadením Rady (EÚ) zo dňa 07. októbra 2010 č. 904/2010, ktoré sa uplatňuje od 01. januára 2012, pričom úprava lehôt na poskytnutie informácií, resp. postup pri ich dodržaní sú upravené v čl. 10 až 12 tohto nového nariadenia a sú prakticky totožné s úpravou platnou do 31. decembra 2011.

Ďalej krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že žalobca si nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty uplatnil i v súvislosti s dodaním tovaru do iného členského štátu (Maďarsko), ktoré v prípade, ak je riadne preukázané, je oslobodené od dane z pridanej hodnoty. Medzi účastníkmi konania bolo sporné, či žalobca reálne dodal tovar deklarovanému odberateľovi do Maďarska, a teda či splnil alebo nespĺnil podmienky na oslobodenie od platenia dane z pridanej hodnoty uplatnené pri tovare (múke), ktorý mal podľa jeho tvrdenia a predkladaných dokladov (faktúry, dodacie listy, medzinárodné nákladné listy - CMR) dodať v auguste 2011 odberateľovi v Maďarsku, t. j. spoločnosti EUdreams Kft.

V predmetnej veci z oznámení maďarskej daňovej správy vyplynulo, že štatutárnym zástupcom spoločnosti EUdreams Kft., ktorej mal žalobca tovar dodať, je K.. Písomnosti zasielané na adresu spoločnosti sa vrátili ako „nevyžiadané“, resp. „adresát neznámy“, pričom bolo zistené, že na adrese sídla spoločnosť nikdy nemala kanceláriu. Daňovník je vo svojom sídle nedostupný a takisto je na adrese nedostupný i jeho konateľ a maďarská daňová správa má podozrenie, že táto spoločnosť nevykonávala ekonomickú činnosť. V druhej čiastočnej odpovedi maďarská daňová správa oznámila, že žiadosť o

predloženie dokladov prevzala spoločnosť, ktorá poskytuje služby sídla, ale preverovaný daňový subjekt žiadne doklady nepredložil, konateľ je nedostupný a na adrese sídla sa nachádza spoločnosť, ktorá poskytuje služby sídla. V konečnej odpovedi na medzinárodné dožiadanie maďarská daňová správa zotrvala na svojich predchádzajúcich oznámeniach v tom zmysle, že spoločnosť nepredložila žiadne doklady, konateľ spoločnosti sa na predvolanie nedostavil, nie je možné sa s ním skontaktovať a zamestnanci spoločnosti urobili písomné vyjadrenie, podľa ktorého v spoločnosti bolo niekoľko zamestnancov (administratívny pracovník, ďalší robil objednávky a niekto predával náhradné diely). Podľa zistení spoločnosť na registrovej adrese nevykonáva žiadnu ekonomickú činnosť, a to ani v sledovanom období.

S poukazom na tieto zistenia maďarskej daňovej správy bolo podľa krajského súdu povinnosťou správcu dane v rámci daňovej kontroly preskúmať a vyhodnotiť žalobcom predložené doklady (faktúry, dodacie listy, medzinárodné nákladné listy - CMR), ktorými mienil preukázať dodanie tovaru (múky) vyššie označenému odberateľovi do Maďarska (v auguste 2011). Jednalo sa o faktúry vystavené žalobcom ako dodávateľom pre odberateľa EUdreams Kft. so sídlom Teréz krt. 30, fszt. 8, Budapešť v mesiaci august 2011, pričom na niektorých faktúrach, resp. dodacích listoch k nim je pečiatka spoločnosti EUdreams Kft. a nečitateľný podpis, na niektorých je uvedené „G.“ a nečitateľný podpis. K jednotlivým faktúram sú pripojené medzinárodné nákladné listy. Z týchto dokladov, najmä z medzinárodných nákladných listov (CMR), podľa krajského súdu vyplýva, že prepravu do Maďarska mal vykonať žalobca a ako príjemca tovaru je uvedená spoločnosť EUdreams Kft. so sídlom Teréz krt. 30, fszt. 8, Budapešť, miesto vykládky Budapešť (len v prípade CMR č. SK 5168444 je uvedené ako miesto vykládky Budapešť, Jegenye fasor 17), v kolónke tovar prevzal je nečitateľný podpis, na niektorých CMR je pečiatka spoločnosti EUdreams Kft. so sídlom Teréz krt. 30, fszt. 8, Budapešť a na niektorých je v tejto kolónke uvedené „G.“.

Podľa krajského súdu v predmetnej veci bol žalobca povinný preukázať, že splnil podmienky oslobodenia od dane z pridanej hodnoty a že tovar (múku) dodal do Maďarska tvrdenému odberateľovi, t. j. spoločnosti EUdreams Kft. a nakoľko preprava tovaru podľa predložených dokladov CMR mala byť vykonaná žalobcom, resp. jeho vozidlami, bol povinný predložiť i písomné potvrdenie prijatia tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou. Dodanie tovaru tomuto odberateľovi do Maďarska žalobca preukazoval predložením faktúr vystavených v auguste 2011, pričom k faktúram pripojil medzinárodné nákladné listy - CMR. V tejto súvislosti krajský súd uviedol, že vyššie uvedené žalobcom predložené doklady (ako i ďalšie doklady - záznamy o prevádzke vozidla nákladnej dopravy, dispozičné listy, výpisy z účtu) nepreukazujú dodanie tovaru deklarovanému odberateľovi do Maďarska, a to s poukazom na zistenia maďarskej daňovej správy oznámené žalovanému na základe medzinárodného dožiadania a s poukazom na údaje, ktoré žalobcom predložené doklady obsahujú. Na dokladoch CMR je uvedené ako miesto vykládky Budapešť (okrem CMR č. SK 5168444, kde je uvedené ako miesto vykládky Budapešť, Jegenye fasor 17), z čoho nemožno vyvodit' jednoznačný záver o tom, kde a komu bol tovar dodaný.

Vo vyjadrení k protokolu žalobca predložil preklad splnomocnenia zo dňa 21. marca 2011, podľa ktorého K. ako konateľ spoločnosti EUdreams Kft. splnomocnil M., aby miesto neho v plnom rozsahu konal vo veci výkupov a uzatvárania obchodov firmy. Ako však už v podanej žalobe uviedol, toto splnomocnenie sám nepovažoval za dostatočné, nakoľko podpisy zúčastnených osôb neboli osvedčené. Podľa ďalšieho splnomocnenia zo dňa 21. apríla 2011 K. ako konateľ spoločnosti EUdreams Korlátolt Felelősségű Társaság splnomocnil M., aby v prípade prekážky výkonu jeho funkcie samostatne zastupoval spoločnosť pri tam uvedených úkonoch, pričom na tomto splnomocnení je už osvedčený podpis splnomocniteľa. K odvolaniu proti dodatočnému platobnému výmeru zo dňa 15. decembra 2014 žalobca predložil preklad zápisnice o výsluchu svedka M. (ktorý si medzičasom zmenil priezvisko z „U.“ na „U.“) spísanej dňa 13. januára 2015, z ktorej vyplýva, že M. (predtým U.) pracoval v spoločnosti EUdreams v roku 2011 asi pol roka, bol na adrese Jegenye fasor 17, Budapešť, kde bol sklad a v tomto spoločnosť skladovala múku, pričom zo skladu sa realizoval odbyt a on toto koordinoval a ak bolo potrebné, tak aj vystavoval doklady na hotovostné platby. Podľa ďalšej žalobcom predloženej listiny (preloženej do jazyka slovenského) M. dňa 22. apríla 2011 požiadal na základe rámcovej zmluvy zo dňa 18. apríla 2011 objednávky dodávať do skladu na adresu dodania: Budapešť, Jegenye fasor 17.

Na základe vyššie uvedených listinných dokladov, šetrenia vykonaného maďarskou daňovou správou a vykonaného dokazovania krajský súd dospel k záveru, že žalobca dostatočne nepreukázal dodanie tovaru do iného členského štátu Európskej únie (Maďarska) ním deklarovanému odberateľovi, t. j. spoločnosti EUdreams Kft. Podľa krajského súdu žalobca nevedel preukázať, kto tovar za deklarovaného odberateľa prevzal, a teda vôbec nepreukázal, že sa tento tovar dostal do dispozície ním označeného odberateľa. Pochybnosti podľa krajského súdu vzbudzujú i doklady predložené žalobcom, ktoré mali preukázať vykonanie prepravy tovaru do Maďarska. Žalobca nepredložil písomné potvrdenie odberateľa o tom, že tovar prijal a podľa názoru krajského súdu osobu menom M. nemožno považovať za osobu poverenú konať za deklarovaného odberateľa. Oprávnenie tejto osoby konať za spoločnosť EUdreams Kft. ako odberateľa spochybnil sám žalobca. Podľa názoru krajského súdu však M. nemohol bez ďalšieho zastupovať spoločnosť EUdreams Kft. ani na základe splnomocnenia zo dňa 21. apríla 2011, ktoré už obsahovalo úradne osvedčený podpis K. ako konateľa spoločnosti EUdreams Kft. V tomto splnomocnení je celkom jednoznačne uvedené, že K. splnomocnil M. na zastupovanie spoločnosti v prípade prekážky výkonu funkcie konateľa. Žalobca v priebehu daňovej kontroly ani následného vyrubovacieho konania nepreukázal existenciu prekážky na strane konateľa spoločnosti EUdreams Kft., pretože len v takom prípade by mohol za spoločnosť konať M. na základe tohto splnomocnenia. Dodanie tovaru (múky) do Maďarska nepotvrďuje podľa krajského súdu ani rámcová zmluva o dodávke tovaru zo dňa 18. apríla 2011 uzavretá medzi žalobcom ako dodávateľom a spoločnosťou EUdreams Kft. ako objednávateľom, ktorú zastupoval M., predmetom ktorej malo byť melivo vyrobené dodávateľom.

S poukazom na uvedené zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu je potom podľa názoru krajského súdu dôvodné konštatovanie daňových orgánov, že žalobca dostatočne nepreukázal, že tovar bol skutočne dodaný deklarovanému odberateľovi v Maďarsku, ktorý nepriznal intrakomunitárne nadobudnutie tovaru, nepodal daňové priznania v tomto smere a nezaplatil ani daň z pridanej hodnoty v Maďarsku. Z uvedených dôvodov potom žalobcovi nevzniklo právo na ním uplatnené oslobodenie od dane z pridanej hodnoty.

Dôraz na preukázanie skutočnej existencie dodávky tovaru deklarovanému odberateľovi pri uplatňovaní oslobodenia od dane z pridanej hodnoty vyplýva i z rozsudku Súdneho dvora vo veci C-146/05 „Albert Collé“ ako i z rozsudku vo veci C-409/04 vo veci „Teleos plc.“, v abstrakte ktorého je výslovne uvedené, že k uplatneniu oslobodenia dodávky od dane dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastníka prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku tohto vývozu alebo tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania. V predmetnej veci podľa krajského súdu nebolo preukázané, že by sa reálne uskutočnilo plnenie oslobodené od dane, nakoľko deklarovaný odberateľ žalobcu (EUdreams Kft.) nepotvrdil intrakomunitárne nadobudnutie tovaru, odosielateľom, resp. dodávateľom ktorého by bol žalobca. Z uvedeného potom podľa krajského súdu vyplýva, že neboli splnené vecné a formálne podmienky vzniku práva na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty, nakoľko žalobca nepreukázal, že by sa zdaniiteľné plnenie uskutočnilo tak, ako je to uvedené na ním predložených listinných dokladoch a že sa tovar dostal do dispozície ním označeného odberateľa.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

III.

Proti tomuto rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a žiadal, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu zmenil, napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Zastával názor, že krajský súd dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a jeho rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Podľa žalobcu skutkové závery, ako aj právne posúdenie krajského súdu vzbudzujú dojem, akoby sa krajský súd riadil zásadou prezumpcie viny.

Nesúhlasil s názorom krajského súdu v tom, že žalovaný zákonnú maximálnu dvanásť mesačnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly u žalobcu neprekročil. Mal za to, že krajský súd v tejto súvislosti aplikoval právne predpisy neobjektívne a jednotlivo bez akýchkoľvek súvislostí. Zastával názor, že daňová kontrola netrvala len 355 dní. Podľa žalobcu predmetná daňová kontrola trvala aj v čase prerušenia po dobu od 22. novembra 2011 do 10. decembra 2014, t. j. spolu trvala 1.117 dní. Žalobca netvrdil, že informácie požadované a získané v rámci výmeny daňových informácií medzi správnymi orgánmi členských štátov Európskej únie neslúžili na preverenie a kontrolu oprávnenosti uplatneného nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH. Daňová kontrola nebola ukončená, bola len prerušená, ale všetky negatívne následky a sprievodné negatívne dopady takejto daňovej kontroly, tzn. zadržiavanie finančných prostriedkov, na vrátenie ktorých mal žalobca nárok, stresová situácia, ktorú každá kontrola vyvoláva, ale hlavne právna neistota, existovali počas celej doby do ukončenia kontroly, teda aj počas prerušenia. Zdôraznil, že po dobu viac ako 3 rokov mu daňový úrad v dôsledku nezákonnej kontroly a jej prerušenia zadržiaval 716.839,17 Eur, ktoré si uplatnil ako zákonný nárok na vrátenie zaplatenej DPH. Poukázal na to, že išlo o likvidačný postup zo strany daňových orgánov.

Podľa žalobcu prerušenie konania (daňovej kontroly) v jeho prípade nebolo realizované v súlade so zákonom. S poukazom na § 25a ods. 2 veta druhá zákona č. 511/1992 Zb. mal za to, že správca dane lehotu na prerušenie nemôže predlžovať svojvoľne, ale musí sa riadiť zásadou primeranosti. V tejto súvislosti súhlasil s názorom krajského súdu, že Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 07. októbra 2010 dáva možnosť, že vybavenie žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií môže trvať dlhšie, ale zároveň dodal, že aj v tomto prípade musí byť zachovaná zásada primeranosti v záujme zabezpečenia právnej istoty. Podľa žalobcu krajský súd uvedené nariadenie hodnotil krátkozrako, jednostranne a neprihliadal na jeho účel. Uvedené nariadenie ukladá veľmi striktnú lehotu v záujme zabezpečenia zásady právnej istoty a základných ľudských práv. Žalobca namietal, že krajský súd sa nezaoberal a nezohľadnil skutkové okolnosti, kedy sa žalovaný v súvislosti s výmenou daňových informácií obrátil na jednotlivé správne orgány, kedy dostal odpovede od toho ktorého správneho orgánu, ale postačovalo mu len konštatovanie o doručení poslednej informácie. Krajský súd vôbec nehodnotil otázku, prečo trvala výmena daňových informácií tak dlho, čo malo za následok prerušenie konania na dobu 2 rokov, ale hlavne, či išlo o primeranú dobu. Podľa žalobcu liknavosť žalovaného, prípadne aj dožiadaných správnych orgánov členských štátov Európskej únie, nemôže ospravedlniť neprimeranú nezákonnú dĺžku doby prerušenia daňovej kontroly, a tým predĺženia celkovej dĺžky trvania daňovej kontroly na viac ako 3 roky. Takýto postup žalovaného považoval žalobca za rozporný s čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a porušujúci základný princíp právneho štátu, a to princíp právnej istoty.

Žalobca tiež nesúhlasil so závermi krajského súdu v tom, že rozhodnutia správcu dane a žalovaného sú správne, nakoľko nepreukázal zákonnosť a dôvodnosť uplatneného nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH. Podľa krajského súdu doklady, ktoré žalobca predložil správcovi dane a žalovanému, nepreukazujú dodanie tovaru deklarovanému odberateľovi do Maďarska, a to najmä s poukazom na zistenia maďarskej daňovej správy oznámené žalovanému na základe medzinárodného dožiadania. V tejto súvislosti žalobca poukázal na ním predložené množstvo dokladov (bližšie opísané v odvolaní) a dôvodil, že pokiaľ mali daňové orgány pochybnosti o dokladoch a dôkazoch predložených žalobcom, mali možnosť, ale zároveň aj zákonnú povinnosť overiť ich pravosť, ako aj pravdivosť ich obsahu. Daňové orgány disponujú zákonnými prostriedkami, ktoré im umožňujú riadne preveriť všetky skutočnosti potrebné pre objektívne rozhodovanie a majú ďaleko rozsiahlejšie možnosti a zákonné prostriedky na zabezpečenie dôkazov, ako súkromná osoba.

Žalobca namietal, že napriek ním predloženým dokladom nielen daňové orgány, ale aj krajský súd dospeli k záveru, že nepreukázal dodanie tovaru do iného členského štátu podľa § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH. Ich rozhodnutia mali byť opreté najmä o pochybné informácie, ktoré boli získané v rámci výmeny daňových informácií od maďarskej daňovej správy. Na tomto mieste žalobca rozporoval jednotlivé oznámenia maďarskej daňovej správy. Zastával názor, že odpovede maďarskej daňovej správy jednoznačne dokazujú, že spoločnosť EUDreams Kft. bola riadne zapísaná v obchodnom registri. Táto spoločnosť mala virtuálnu adresu sídla, čo je bežné nielen v Maďarsku, ale aj na Slovensku, najmä z

dôvodu snahy firmy o hospodárne podnikanie a ušetrenia nákladov na sídlo. Existenciu virtuálnej adresy sídla uvedenej spoločnosti potvrdila firma, ktorá virtuálne adresy sídla legálne poskytuje. Podľa žalobcu zo skutočnosti, že spoločnosť EUdreams Kft. a ani jej konateľ nereagovali na výzvy maďarskej daňovej správy na predloženie dokladov a že konateľ je nedostupný, ešte nemožno vyvodiť, že spoločnosť nevykonáva podnikateľskú činnosť. Zdôraznil, že zo samotnej odpovede maďarskej daňovej správy vyplýva, že spoločnosť mala zamestnancov, ktorí uskutočňovali činnosť súvisiacu s podnikaním spoločnosti.

Ďalej žalobca dôvodil, že v rámci daňového konania predložil rámcovú zmluvu o dodávke tovaru uzatvorenú so spoločnosťou EUdreams Kft. zo dňa 18. apríla 2011, na základe ktorej realizoval intrakomunitárny obchod. Táto rámcová zmluva spĺňa všetky predpoklady platnej zmluvy. Podľa žalobcu skutočnosť, že túto zmluvu podpísal pracovník spoločnosti U., nespochybňuje jej platnosť, pretože konal na základe splnomocnenia konateľa spoločnosti K. zo dňa 04. apríla 2011, pričom podpis konateľa bol overený v zmysle maďarských právnych predpisov. Tiež faktúry týkajúce sa predmetného intrakomunitárneho obchodu majú všetky náležitosti a boli doručené spolu s dodávkou tovaru zamestnancami (vodičmi) žalobcu, ktorí dopravovali tovar. Prevzatia tovaru potvrdili zamestnanci spoločnosti EUdreams Kft. priamo na faktúrach svojim podpisom. Rovnako tak medzinárodné nákladné listy (CMR) vystavené v súvislosti s každou dodávkou sú potvrdené jednak vodičmi, ktorí tovar prepravovali, ŠPZ motorového vozidla, na ktorom bol tovar prepravovaný, ale aj podpisom niektorého zo zamestnancov spoločnosti EUdreams Kft. Podľa žalobcu skutočnosť, že na niektorých CMR je uvedené miesto dodania tovaru len Budapešť a na niektorých adresa Budapešť Jegenye fasor 17, nemá za následok neplatnosť dokladov CMR. Stalo sa tak jedine z dôvodu, že zamestnanec, ktorý vyplňoval CMR, si zjednodušil prácu tým, že neuviedol celú adresu. Dôležité ale je, že na každom CMR je podpis zamestnanca potvrdzujúci prijatie tovaru odberateľom. Že tovar nepreberá konateľ spoločnosti, ale poverený zamestnanec, je bežnou praxou aj na Slovensku. Odberateľ určil, kam sa tovar dodával, čo je preukázané listom spoločnosti EUdreams Kft., z ktorého vyplýva, že tovar sa má dovieť na adresu Budapešť Jegenye fasor 17.

Poukázal na to, že v priebehu konania predložil aj nájomnú zmluvu zo dňa 25. mája 2011, na základe ktorej si spoločnosť EUdreams Kft. ako nájomca prenajímala budovy nachádzajúce sa na adrese 1183 Budapešť, Jegenye fasor 17. Podľa žalobcu táto nájomná zmluva jednoznačne dokazuje, že uvedená spoločnosť mala skladové priestory na adrese, na ktorú bol tovar dodaný. Prepravu tovaru potvrdzujú aj záznamy o prevádzke vozidla nákladnej dopravy ku každému prípadu dodávky tovaru pre spoločnosť EUdreams Kft. Rovnako to vyplýva aj z dispozičných listov vzťahujúcich sa na jednotlivé dni dopravy tovaru uvedenej spoločnosti. V tejto súvislosti žalobca poukázal tiež na to, že dodatočne predložil aj list likvidátora spoločnosti EUdreams Kft. adresovaný maďarským daňovým orgánom. Z príloh tohto listu okrem iného vyplýva, že likvidátor uvedenej spoločnosti zaslal maďarským daňovým orgánom spisový materiál obsahujúci faktúry a dodacie listy preukazujúce obchodné prípady medzi spoločnosťami Vitaflora s.r.o. (správne Vitaflóra s.r.o.) a EUdreams Kft. Z predloženého zoznamu zamestnancov uvedenej spoločnosti vyplýva, že aj M., ktorý konal na základe splnomocnenia konateľa, bol zamestnancom spoločnosti EUdreams Kft.

Žalobca súhlasil s odkazom krajského súdu na závery vyslovené v rozhodnutiach Súdneho dvora Európskej únie vo veciach C-146/05 „Albert Collé“ a C-409/04 vo veci „Teleos plc.“, avšak nesúhlasil s prijatým názorom, že v predmetnej veci nebolo preukázané reálne uskutočnenie plnenia oslobodeného od dane, nakoľko deklarováný odberateľ žalobcu (EUdreams Kft.) nepotvrdil intrakomunitárne dodanie tovaru, a preto neboli splnené vecné a formálne podmienky vzniku práva na oslobodenie od DPH. Dôvodil, že z uvedených rozhodnutí súdneho dvora vyplýva aj ďalší záväzný názor, a to, že daňové orgány členského štátu dodania nemôžu nútiť dodávateľa, ktorý konal v dobrej viere a predložil dôkazy, ktoré na prvý pohľad odôvodňujú právo na oslobodenie, aby následne zaplatil daň z tohto tovaru, keď sa zistí, že uvedené dôkazy sú nepravdivé, pričom však nedôjde k preukázaniu účasti tohto dodávateľa na daňovom podvode, pokiaľ dodávateľ prijal všetky rozumné opatrenia, ktoré boli v jeho moci, aby sa uistil, že dodávka nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

Žalobca zdôraznil, že do dôkazného bremena kontrolovaného daňového subjektu patria len také skutočnosti, ktoré kontrolovaný daňový subjekt môže ovplyvniť, a teda následne za ne aj zodpovedať. Uplatnenie nároku na odpočet DPH nemôže byť kontrolovanej osobe odopreté, ak sa prípadného daňového podvodu dopustil iný subjekt v inom stupni obchodu a kontrolovaný subjekt o tom nevedel alebo nemohol vedieť. Z dokladov, ktoré predložil a ktoré obstarali daňové orgány podľa žalobcu vyplýva, že konania v rozpore s daňovými predpismi sa dopustila spoločnosť EUdreams Kft., ktorá v rámci daňového konania nepriznala intrakomunitárny obchod o dodávke tovaru (múky), ktorý s touto spoločnosťou žalobca realizoval v auguste 2011. Tieto doklady však nespochybnili, že žalobca tovar dodal v rámci intrakomunitárneho obchodu do Maďarska, a teda, že tento tovar opustil územie Slovenskej republiky a rovnako tak, že tovar prevzali zamestnanci spoločnosti EUdreams Kft.

Žalovaný sa vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu pridržiaval svojich písomných vyjadrení k žalobe.

IV.

Podaním doručeným Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky dňa 27. decembra 2016 žalobca doplnil ním predložené doklady o dôkaz, ktorý mu dovtedy nebol známy a nemal ho k dispozícii. Prílohou tohto podania bolo úradne preložené uznesenie o zastavení vyšetrovania č. 60300-3731/48/2014.bü. KMBI zo dňa 03. novembra 2016 vydané Národným daňovým a colným úradom, Kriminálnym riaditeľstvom pre stredné Maďarsko, Oddelením vyšetrovania XII. Z uvedeného uznesenia okrem iného vyplýva podanie trestného oznámenia zo strany Tibora Várgu, ktorého slovenská spoločnosť Vítaflóra v období od 18. apríla 2011 do 22. septembra 2011 bola v hospodárskom vzťahu so spoločnosťou EUdreams Kft. Základom hospodárskej činnosti bol predaj múky. V priebehu hospodárskeho vzťahu mala spoločnosť Vítaflóra uskutočniť predaj 66-krát, spolu v celkovej výške 133.290.000 HUF spoločnosti EUdreams Kft. Neskôr sa oznamovateľ dozvedel, že v súvislosti so spoločnosťou EUdreams Kft. prebieha daňová kontrola, ktorej výsledky vzbudzujú dojem, že kúpnopredajné transakcie sa neuskutočnili, teda sú fiktívne.

Na základe trestného oznámenia Tibora Várgu bolo nariadené vyšetrovanie pre podozrenie zo spáchania rozpočtového podvodu v zmysle maďarského Trestného zákonníka. Prostredníctvom daňových informačných systémov boli stiahnuté daňové priznania spoločnosti EUdreams Kft. za rok 2011. Na základe stiahnutých údajov priznania podával K.. Vyplýva z nich tiež, že spoločnosť EUdreams Kft. v každom kvartáli roku 2011 vykázala DPH z predaja, ako vlastnú daňovú povinnosť a na strane nákupu na základe nadobudnutia tovaru v tuzemsku (Maďarsko) v každom kvartáli roku 2011 vykázala nadmerný odpočet.

Z uvedeného uznesenia ďalej vyplýva, že na základe údajov stiahnutých zo systému VIES bolo zistené, že v II. kvartáli roku 2011 spoločnosť EUdreams Kft. priznala nadobudnutie tovaru v hodnote 52.572.000 HUF a v III. kvartáli roku 2011 v hodnote 21.120.000 HUF. Zároveň v systéme VIES boli zaznamenané údaje o zahraničných obchodných spoločnostiach (medzi nimi aj spoločnosť žalobcu), ktoré priznali dodanie tovaru spoločnosti EUdreams Kft. V predmetnom uznesení bolo v tejto súvislosti konštatované, že zo strany spoločnosti EUdreams Kft. bol od zahraničných obchodných spoločností, medzi ktorými bol aj žalobca, obstaraný tovar v celkovej hodnote 140.655.388 HUF, pričom táto spoločnosť nákup tovarov z Európskeho spoločenstva neuviedla v plnej výške vo svojom daňovom priznaní.

V ďalšej časti predmetného uznesenia bolo uvedené, že boli vypočutí vtedajší zamestnanci spoločnosti EUdreams Kft., ktorí jednohlasne tvrdili, že na prevádzku spoločnosti na adrese Budapešť, Jegenye fasor, bola viackrát dodaná múka zo Slovenska, ktorá bola vyložená a následne v menšom množstve dodaná rôznym pekárňam. Na základe toho bolo konštatované, že hospodárske operácie so slovenskou spoločnosťou Vítaflóra sa naozaj uskutočnili, múka bola dodaná a ďalej predaná. Svedecké výpovede a dokumenty získané v priebehu vyšetrovania potvrdili uskutočnenie hospodárskych operácií medzi spoločnosťami Vítaflóra a EUdreams Kft., teda nadobudnutie múky v rámci Spoločenstva sa uskutočnilo.

V.

Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok upravujúci v zmysle § 1 písm. a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho a rozhodujúceho v správnom súdnictve, a v zmysle § 1 písm. b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnictve.

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konanie podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) prejednal vec podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c OSP, bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP) a dospel k záveru, že napadnutý rozsudok krajského súdu je nutné zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

Podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „zákon 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

- a) kópiou faktúry,
- b) dokladom o odoslaní tovaru, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ poštovým podnikom, alebo kópiou dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené odberateľom alebo osobou ním poverenou prevzatie tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ osobou inou ako poštovým podnikom; ak platiteľ takú kópiu dokladu o preprave tovaru nemá, prevzatie tovaru v inom členskom štáte je povinný preukázať iným dokladom,
- c) potvrdením o prijatí tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ alebo odberateľ; toto potvrdenie musí obsahovať
 1. meno a priezvisko odberateľa alebo názov odberateľa a adresu jeho sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo adresu miesta, kde sa obvykle zdržiava,
 2. množstvo a druh tovaru,
 3. adresu miesta a dátum prevzatia tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, alebo adresu miesta a dátum skončenia prepravy, ak prepravu tovaru vykoná odberateľ,
 4. meno a priezvisko vodiča pozemného motorového vozidla uvedené paličkovým písmom a jeho podpis,
 5. evidenčné číslo pozemného motorového vozidla, ktorým sa uskutočnila preprava tovaru, a
- d) inými dokladmi, najmä zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar, dokladom o platbe za prepravu tovaru.

Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb 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. 2 zákona č. 511/1992 Zb. 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 § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. 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 č. 511/1992 Zb. 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 č. 511/1992 Zb. daňovou kontrolou sa 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; pri správe daní vykonávanej daňovým úradom alebo colným úradom daňovú kontrolu vykonáva zamestnanec správcu dane podľa § 1a písm. j) prvého alebo druhého bodu na základe poverenia miestne príslušného správcu dane. 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. 10 zákona č. 511/1992 Zb. o výsledku zistenia z daňovej kontroly alebo o určení dane podľa pomôcok vyhotoví zamestnanec správcu dane protokol, ktorý doručí podľa § 17 alebo § 17a kontrolovanému daňovému subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie; vo výzve určí dátum prerokovania protokolu, pričom prerokovanie protokolu sa môže uskutočniť až po uplynutí lehoty na vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k tomuto protokolu. Kontrolovaný daňový subjekt je oprávnený písomne sa vyjadriť k protokolu najneskôr do ôsmich pracovných dní odo dňa jeho doručenia. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt písomne vzdá práva na vyjadrenie k protokolu alebo požiada správcu dane o prerokovanie protokolu v lehote kratšej, ako je určená vo výzve na prerokovanie protokolu, môže zamestnanec správcu dane na požiadanie kontrolovaného daňového subjektu prerokovať protokol aj v kratšej lehote. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt v deň určený vo výzve nemôže zúčastniť na prerokovaní protokolu, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane je oprávnený na základe písomného vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu alebo z vlastného podnetu v protokole opraviť chyby a iné nesprávnosti najneskôr v deň jeho prerokovania s kontrolovaným daňovým subjektom alebo s jeho zástupcom. Vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k protokolu podľa druhej vety vrátane jeho vyhodnotenia správcou dane správca dane zaznamená v dodatku k protokolu. Dodatok k protokolu je súčasťou protokolu.

Podľa § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb. daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane podľa pomôcok (§ 29 ods. 6) je ukončené dňom prerokovania protokolu s daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane dohodou je ukončené dňom spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5). Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu alebo dňom nasledujúcim po dni spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa začína vyrubovacie konanie (§ 44); to neplatí, ak správca dane, ktorým je colný úrad, daňovou kontrolou zistí, že daňovému subjektu, ktorý nemá povinnosť podávať daňové priznanie podľa osobitných zákonov, za kontrolované zdaňovacie obdobie daňová povinnosť nevznikla. Doručenie protokolu podľa odseku 12 alebo spísanie zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa považuje za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2). Ak sa vykonáva daňová kontrola na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní (odsek 3), za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2) sa považuje spísanie zápisnice o začatí daňovej kontroly.

Podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov, a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčíslujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona, najviac o 12 mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa odseku 15, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

Podľa § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane môže konanie prerušiť, najmä ak sa začalo konanie o predbežnej otázke (§ 26) alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie

rozhodnutia.

Podľa § 25a ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane môže konanie prerušiť najdlhšie na dobu 30 dní, ak to z dôležitých dôvodov zhodne navrhnú účastníci konania. Ak nie je ukončené konanie o predbežnej otázke alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, môže správca dane túto lehotu primerane predĺžiť, najdlhšie však na čas, kým sa rozhodne o predbežnej otázke alebo o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia.

Podľa § 25a ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane pokračuje v konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka konania, len čo pominuli prekážky, pre ktoré sa konanie prerušilo, prípadne len čo uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.

Podľa § 25a ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. ak je konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

VI.

Úlohou krajského súdu bolo v rozsahu žalobných dôvodov preskúmať zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného a posúdiť, či tento postupoval správne, keď potvrdil rozhodnutie vydané v prvom stupni správcom dane, ktorým bol žalobcovi znížený nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2011 zo sumy 716.839,17 Eur na sumu 693.247,26 Eur.

Odvolací súd v prvom rade poukazuje na všeobecné zásady a princípy daňového konania - daňovej kontroly, ktorej účelom je zistiť alebo preveriť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržanie osobitných predpisov. Daňová kontrola je z tohto pohľadu jedným z najvýznamnejších nástrojov štátu v podmienkach správy daní, ktorá slúži na ochranu fiškálnych záujmov štátu pri súčasnom zachovaní práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb a zároveň predstavuje verejno-mocenský zásah do individuálnej sféry daňového subjektu, ktorý v konečnom dôsledku najčastejšie smeruje k dorubovaniu daní a sekundárne k ukladaniu sankcií. Dokazovanie vykonáva správca dane, pričom 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. Daňový subjekt preukazuje aj vierohodnosť, správnosť a úplnosť povinných evidencií alebo záznamov, ktoré vedie. Inštitút daňovej kontroly slúži na zistenie alebo overenie si skutočností a údajov rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo dodržiavanie hmotnoprávných daňových predpisov a zároveň predstavuje nástroj na overenie pravdivosti a úplnosti podaného daňového priznania.

Žalobca v odvolaní namietal nezákonnú dĺžku predmetnej daňovej kontroly, a to predovšetkým z hľadiska jej neprimerane dlhého prerušenia. Na posúdenie, či bola dodržaná maximálna možná dĺžka trvania daňovej kontroly z hľadiska jej prerušenia je dôležité presne vymedziť deň jej začatia a deň jej skončenia. V prejednávanej veci mal odvolací súd z obsahu administratívneho spisu za preukázané, že daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie august 2011 bola u žalobcu začatá dňa 22. novembra 2011 a ukončená dňa 10. decembra 2014, kedy bol so žalobcom a jeho zástupcom prerokovaný protokol z daňovej kontroly. Celkovo teda daňová kontrola trvala viac ako 3 roky.

Dňa 26. apríla 2012 bolo vydané rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, t. j. boli zaslané žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií. Predmetná daňová kontrola bola prerušená do 26. mája 2014, kedy bola žalovanému doručená posledná odpoveď zo strany dožiadaného správneho orgánu (týkajúca sa odberateľa tovaru v Maďarsku - Friss és Ropogos Sütőipari Kft. v zdaňovacom období august 2011).

Odvolací súd súhlasí s názorom krajského súdu, že aj keď zákon č. 511/1992 Zb. výslovne nehovoril o prerušení daňovej kontroly, ale len o prerušení daňového konania, daňová kontrola je súčasťou daňového konania, a preto s poukazom na ust. § 25a vyššie citovaného zákona bolo možné prerušiť i daňovú kontrolu v prípade, ak sa vyskytli zákonom predpokladané dôvody na jej prerušenie. Žiadosť o

medzinárodnú výmenu informácií k takým dôvodom nepochybne patrí. Správca dane v daňovej kontrole následne pokračuje z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka konania v prípade, ak pominuli prekážky, pre ktoré bolo konanie prerušené. Keď je daňová kontrola prerušená, lehota na jej vykonanie neplynie, t. j. daňová kontrola sa predlžuje o čas, po ktorý bola prerušená. Prerušenie daňovej kontroly znamená, že časový interval medzi jej začatím a jej ukončením môže byť dlhší než jeden rok (6 + 6 mesiacov), čo je maximálna zákonná dĺžka uskutočnenia daňovej kontroly. Rovnako tak odvolací súd súhlasí s krajským súdom poukázaným názorom vyplývajúcim z uznesenia Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 28. februára 2013 č. k. IV. ÚS 116/2013-11, podľa ktorého v dôsledku riadneho prerušenia daňovej kontroly neplynú lehoty na jej vykonanie ani v prípade, ak bolo konanie prerušené pre medzinárodné dožiadania, na vybavenie ktorých dožiadané orgány príslušných členských štátov nedodrжали lehoty stanovené v Nariadení Rady (ES) zo dňa 07.10.2003 č. 1798/2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty.

V prípade, ak daňová kontrola trvala dlhšie než jeden rok, je však potrebné skúmať dôvodnosť (zákonnosť) takéhoto prerušenia. V tejto súvislosti je potrebné upozorniť na ust. § 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého sa daňová kontrola vykonáva len v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu (čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky), čo znamená, že správca dane by nemal pri jej výkone zbytočne zaťažovať daňový subjekt, no zároveň ju musí vykonať v takom rozsahu, aby čo najpresnejšie a najobjektívnejšie zistil potrebné skutočnosti na splnenie jej účelu. Rozsah a spôsob daňovej kontroly, ktorý zvolí správca dane musí spĺňať požiadavku nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti. Ustanovenie § 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. je potrebné vykladať v spojitosti s jednou z jeho základných zásad (§ 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej je správca dane povinný postupovať v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použiť len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň.

Zákonom stanovená lehota jedného roka (6 + 6 mesiacov) na vykonanie daňovej kontroly je lehotou zákonnou (maximálnou) a je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Uvedenú lehotu nemožno porovnávať so stanovenými lehotami na rozhodnutie. Daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu), ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti daňového subjektu, totiž predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy, čo celkom jednoznačne vyplýva z charakteru povinností kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly. Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosahovať na úkor práv a právom chránených záujmov daňových subjektov. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom (III. ÚS 24/2010). Ústavný súd konštatoval, že daňová kontrola trvajúca dlhšie, než zákon dovoľuje, narúša súlad jej právne významného výsledku so zákonom nie kvôli jeho formálnemu nerešpektovaniu, ale z dôvodu intenzity daňovej kontroly ako materiálneho zásahu do individuálnej sféry kontrolovaného daňového subjektu tvorenej jeho základnými právami a slobodami. Výnimkou by bola skutková okolnosť, v dôsledku ktorej možno formálne prekročenie limitu daňovej kontroly ospravedlniť, a to ak kontrolovaný daňový subjekt odopieral povinnú súčinnosť orgánu daňovej správy (III. ÚS 726/2016), čo však nie je prípad žalobcu.

V prejednávanej veci mal odvolací súd z pripojeného administratívneho spisu za preukázané, že daňová kontrola bola prerušená od 26. apríla 2012, kedy bolo vydané rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly, do 26. mája 2014, kedy bola žalovanému doručená posledná odpoveď zo strany dožiadaného správneho orgánu. Prerušenie predmetnej daňovej kontroly teda trvalo 2 roky a 1 mesiac. V tejto súvislosti odvolací súd uvádza, že úvaha správcu dane o tom, či je prerušenie daňovej kontroly opodstatnené nie je neobmedzená. Jednoznačným a pre správcu záväzným motívom pri úvahách o ďalšom procesnom postupe musí byť zásada proporcionality. Správca dane je povinný dôsledne posúdiť a hlavne zdôvodniť, či existujú také dôvody, pre ktoré je nutné daňovú kontrolu prerušiť, prípadne daňovú kontrolu nechať v stave prerušenia, čo je významné nielen pre rozhodnutie vo veci, v rámci ktorej daňová kontrola prebieha, ale aj pre samotný priebeh, efektivitu a účelnosť daňovej kontroly.

V tejto súvislosti, vzhľadom na námietky žalobcu o nezákonne dlhom prerušení daňovej kontroly, bolo potrebné skúmať opodstatnenosť a účelnosť pomerne dlhého prerušenia daňovej kontroly v prejednávanej veci. Krajský súd mal preskúmať napadnuté rozhodnutie žalovaného práve za týmto účelom, pričom upriamiť pozornosť mal aj na správnu úvahu daňových orgánov použitú pri vyvodzovaní záverov vyplývajúcich zo zistení získaných medzinárodnou výmenou informácií, na základe ktorej bola predmetná daňová kontrola prerušená na obdobie vyše dvoch rokov. Podľa názoru odvolacieho súdu je v kontexte uvedeného nepostačujúce strohé konštatovanie žalovaného, a rovnako tak aj krajského súdu, o doručení poslednej odpovede od dožiadaného zahraničného správneho orgánu. Odvolací súd teda prisvedčil žalobcovi, že krajský súd sa vôbec nezaoberal a nezohľadnil skutkové okolnosti, kedy sa žalovaný v súvislosti s výmenou daňových informácií obrátil na jednotlivé správne orgány, kedy dostal odpovede od toho ktorého správneho orgánu, ale postačovalo mu len konštatovanie o doručení poslednej informácie. Krajský súd sa vôbec nezaoberal otázkou, či prerušenie predmetnej daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií trvalo primeranú dobu, t. j. či konanie žalovaného bolo v súlade so zásadou proporcionality.

VII.

Žalobca ďalej v odvolaní namietal nesprávne právne posúdenie a nedostatočné zistenie skutkového stavu pri splnení hmotnoprávných podmienok uplatneného nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH, a to z pohľadu splnenia podmienok na oslobodenie od dane pri intrakomunitárnom dodaní tovaru maďarskému odberateľovi EUdreams Kft. Mal za to, že v konaní pred správnymi orgánmi predložil dostatočné množstvo vierohodných dôkazov, ktoré preukazujú splnenie podmienok na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, a teda splnil svoju povinnosť vyplývajúcu z § 43 ods. 5 uvedeného zákona. Žalovaný, ako aj krajský súd, žalobcom predložené doklady a dôkazy v kontexte zistení vyplývajúcich z medzinárodnej výmeny informácií (vo vzťahu k deklarovávanému intrakomunitárnemu dodaniu tovaru vyššie uvedenému maďarskému odberateľovi) vyhodnotili tak, že žalobcovi sa nepodarilo vierohodne preukázať a odstrániť pochybnosti týkajúce sa reálneho dodania tovaru (múky) do Maďarska spoločnosti EUdreams Kft.

Odvolací súd konštatuje, že žalovaný, a rovnako tak aj krajský súd, skutkový stav potrebný pre správne posúdenie prejednávanej veci nezistili dostatočne. Základom argumentácie žalovaného, ako aj krajského súdu, ktorou vyvracali relevantnosť žalobcom predkladaných dokladov, bolo poukazovanie na odpovede maďarskej daňovej správy v zásade o tom, že maďarský odberateľ žalobcu (spoločnosť EUdreams Kft.) je nekontaktný, nepredkladá vyžiadané doklady, nemá riadne sídlo pre výkon ekonomickej činnosti, a rovnako tak je nekontaktný aj jeho konateľ. Z uvedeného žalovaný a krajský súd vyvodili, že spoločnosť EUdreams Kft. nevykonáva a nevykonávala riadnu ekonomickú činnosť ani v zdaňovacom období august 2011. Žalovaný a krajský súd tiež poukazovali na nepresnosť žalobcom predkladaných dokladov, ako napríklad CMR, na ktorých bolo v niektorých prípadoch dodanie tovaru potvrdené pečiatkou spoločnosti EUdreams Kft. s nečitateľným podpisom a v niektorých menom a priezviskom p. F. spolu s nečitateľným podpisom. Taktiež miesto dodania, ktoré bolo označené väčšinou len všeobecne ako „Budapešť“.

Odvolací súd v tejto súvislosti zastáva názor, že na vyvrátenie žalobcom predkladaných dokladov, ktoré preukazujú intrakomunitárne dodanie tovaru maďarskému odberateľovi, nestačí len poukázať na odpovede z maďarskej daňovej správy. Tieto odpovede, okrem toho, že sú veľmi všeobecného charakteru, nemôžu tvoriť základ skutkových zistení a právnej argumentácie žalovaného, ktoré prevzal aj krajský súd. A to predovšetkým v kontexte rozsiahleho množstva žalobcom predkladaných dokladov. Navyše, ako žalobca namietal, aj zo samotnej odpovede maďarskej daňovej správy vyplýva, že spoločnosť EUdreams Kft. mala v rozhodnom období zamestnancov, ktorí uskutočňovali činnosť súvisiacu s podnikaním spoločnosti.

Spochybnovanie žalobcom predloženej rámcovej zmluvy, ktorú na strane maďarského odberateľa podpísal splnomocnenec U. (neskôr po zmene priezviska U.) dňa 18. apríla 2011, nie je podporené dostatočnou právnou argumentáciou. Poukazovanie na nepredloženie dôkazu o prekážke konateľa

spoločnosti EUdreams Kft. K., pri ktorej by mohol U. konať na základe splnomocnenia zo dňa 04. apríla 2011, podľa názoru odvolacieho súdu hraničí s neúmerných zaťažovaním daňového subjektu (žalobcu) dôkazným bremenom.

Podľa výpisu z obchodného registra spoločnosti EUdreams Kft. bola táto spoločnosť v likvidácii od 04. apríla 2013 v jej mene bola oprávnená konať spoločnosť ADVOCAT Kft. Žalobca prostredníctvom tejto spoločnosti predkladal ďalšie dôkazy, ktoré mali preukazovať ním tvrdené skutočnosti o činnosti spoločnosti EUdreams Kft. Ako sa krajský súd s týmito dôkazmi vysporiadal, nie je z odôvodnenia jeho rozsudku zrejmé. Žalobca tiež v odvolaní poukázal na to, že od spoločnosti ADVOCAT Kft. získal okrem iného aj zoznam zamestnancov spoločnosti EUdreams Kft., z ktorého by bolo možné overiť nielen žalobcom deklarovанú skutočnosť (preukazovanú napríklad zápisnicou o výsluchu svedka zo dňa 13. januára 2015), že U. bol v rozhodnom období zamestnancom uvedenej spoločnosti, ale rovnako tak aj prípadné pracovné zaradenie F., ktorý mal prevzatie tovaru potvrdzovať svojim podpisom na CMR. V napadnutom rozsudku nie je žiadna argumentácia vo vzťahu k existencii predloženej nájmovej zmluvy zo dňa 25. mája 2011, na základe ktorej si spoločnosť EUdreams Kft. ako nájomca prenajímala nehnuteľnosti nachádzajúce sa na adrese 1183 Budapešť, Jegenye fasor 17. Rovnako tak k možnému využívaniu virtuálneho sídla uvedenej spoločnosti.

Odvolací súd na tomto mieste prisvedčil žalobcovi, že závery z rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-409/04 „Teleos plc.“ je nutné vykladať aj vo vzťahu k tomu, že daňové orgány členského štátu dodania nemôžu nútiť dodávateľa, ktorý konal v dobrej viere a predložil dôkazy, ktoré na prvý pohľad odôvodňujú právo na oslobodenie, aby následne zaplatil daň z tohto tovaru, keď sa zistí, že uvedené dôkazy sú nepravdivé, pričom však nedôjde k preukázaniu účasti tohto dodávateľa na daňovom podvode, pokiaľ dodávateľ prijal všetky rozumné opatrenia, ktoré boli v jeho moci, aby sa uistil, že dodávka nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Podľa názoru odvolacieho súdu žalobca predložil všetky relevantné dôkazy, ktoré bolo možné od neho spravodlivo požadovať a z ktorých jednoznačne vyplýva, že v prípade intrakomunitárneho dodania tovaru maďarskému odberateľovi EUdreams Kft. urobil všetky rozumné opatrenia, aby zabránil svojej účasti na prípadnom daňovom podvode. Účasť žalobcu na prípadnom podvode zo strany maďarského odberateľa nebola v žiadnom prípade preukázaná.

Úlohou krajského súdu bude opätovne posúdiť, či žalovaný žalobcom predložené doklady vyhodnotil správne v kontexte zistení maďarskej daňovej správy a závery z tohto posúdenia podložiť dostatočnou právnou argumentáciou. Pri opätovnom prejednaní veci nemožno navyše opomenúť žalobcom predložené uznesenie o zastavení vyšetrovania č. 60300-3731/48/2014.bü. KMBI zo dňa 03. novembra 2016 vydané Národným daňovým a colným úradom, Kriminálnym riaditeľstvom pre stredné Maďarsko, Oddelením vyšetrovania XII. a závery z neho vyplývajúce, a to predovšetkým vo vzťahu k zisteniam zo systému výmeny informácií o DPH, tzv. VIES.

VIII.

Na základe uvedeného Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok podľa § 221 ods. 1 písm. h) OSP v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá OSP zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. O trovách odvolacieho konania odvolací súd nerozhodoval. Bude povinnosťou krajského súdu v novom rozhodnutí podľa § 246c ods. 1 v spojení s § 224 ods. 3 OSP rozhodnúť opätovne aj o trovách a ich náhrade v rámci prvostupňového, ako aj odvolacieho konania.

Záverom najvyšší súd považuje za potrebné uviesť, že aj napriek tomu, že odvolanie žalobcu proti rozsudku krajského súdu bolo podané dňa 20. septembra 2016, t. j. odvolacie konanie bolo začaté už po účinnosti zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku, postupoval odvolací súd podľa ust. § 492 ods. 2 SSP z dôvodu, že rozsudok krajského súdu ešte nenadobudol právoplatnosť, preto nemohol súd posudzovať odvolanie žalobcu ako kasačnú sťažnosť a v konaní postupovať podľa Správneho súdneho poriadku.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu 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).

Poučenie:

Proti tomuto uzneseniu opravný prostriedok nie je prípustný.