

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 2Sžf/72/2016  
Identifikačné číslo spisu: 8015200401  
Dátum vydania rozhodnutia: 18.12.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:8015200401.1

## UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: LEGATOs Recovery k.s., so sídlom Mierová 650/56, Bratislava, IČO: 47 256 184, správca konkurznej podstaty úpadcu ST OMEGA, s.r.o. v konkurze, so sídlom Nám. gen. Štefánika 3, Stará Ľubovňa, IČO: 31 702 791, zastúpený: Advokátska kancelária SVITOK a spol., s.r.o., so sídlom Tomášikova 23/C, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu č. 1100305/1/56502/2015/5293 zo dňa 05. februára 2015, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/16/2015-92 zo dňa 12. februára 2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/16/2015-92 zo dňa 12. februára 2016 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.

### Odôvodnenie

#### I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove (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. 1100305/1/56502/2015/5293 zo dňa 05. februára 2015, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie vydané v prvom stupni (dodatkový platobný výmer) Daňového úradu Prešov (ďalej aj ako „správca dane“) č. 9712401/5/1725964/2014/4036/2014/KraM zo dňa 07. mája 2014, ktorým správca dane 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 č. 511/1992 Zb“) v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej aj ako „Daňový poriadok“) žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) nepriznal nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2011 v sume 374.323,10 Eur a určil vlastnú daňovú povinnosť v sume 285.969,93 Eur.

#### II.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že nárok na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie

obdobie marec 2011 si žalobca nemohol uplatniť oprávnenie vo výške 374.323,10 Eur z dôvodu, že daňovou kontrolou zameranou predovšetkým na preverenie dodania tovarov a služieb za splnenia zákonných podmienok odpočítania dane z prijatých tovarov vo vzťahu k deklaroványm zdaniteľným obchodom a na dodanie tovaru do iného členského štátu v nadväznosti na preukázanie reálnosti uskutočnenia deklarováných obchodov bolo zistené, že žalobca nesplnil podmienky, ktoré sú stanovené v príslušných ustanoveniach zákona, konkrétne v § 8, 9, 19, 43, 49 až 51 a § 71 zákona č. 511/1992 Zb. Správca dane v rámci daňovej kontroly po preverovaní opodstatnenosti uplatnenia odpočítania dane z pridanej hodnoty v celkovej výške 394.554,64 Eur na základe faktúr od dodávateľa Safe Money s.r.o. so sídlom v Komárne pod konkrétnymi číslami 20110009, č. 20110010, č. 20110011, č. 20110012 za obdobie od 01. marca 2011 do 04. marca 2011 a tiež faktúrami č. 20110013 a č. 20110014 za obdobie od 07. marca 2011 do 11. marca 2011 konštatoval nereálnosť dodania tovaru uvedenou dodávateľskou spoločnosťou. V rámci preverovania sporných faktúr správca dane podľa názoru krajského súdu dostatočne zistil skutkový stav ohľadom preverovania reálneho uskutočnenia deklarováných zdaniteľných obchodov, pričom si vyžiadal informácie z miestne príslušného daňového úradu Komárno, ako aj z príslušných daňových úradov v Maďarsku a následne preveroval dodanie tovaru dopravou prostredníctvom Národnej diaľničnej spoločnosti a.s. Bratislava a spoločnosti SkyToll a.s. Bratislava. Preveroval sídlo uvedenej spoločnosti a vychádzal z výpovede bývalého konateľa A. D. z Maďarskej republiky. Na základe predmetných zistení správca dane podľa krajského súdu správne konštatoval nereálnosť dodania tovaru dodávateľskou spoločnosťou Safe Money s.r.o. deklaroványmi faktúrami.

Opodstatnenosť uplatnenia odpočítania DPH ďalej správca dane preveroval aj na základe faktúr z obdobia 10. marca 2011 až 31. marca 2011 od dodávateľa Wip Stav s.r.o., Konventná 3, Bratislava a v rámci preverovania reálneho uskutočnenia deklarováných zdaniteľných obchodov vyžiadal od príslušného Daňového úradu Bratislava informácie ohľadom dodania tovaru uvedeného na sporných faktúrach kontrolovanému daňovému subjektu. Rovnako tak získaval informácie z Daňového úradu Nové Zámky a z daňových úradov v Maďarsku, podľa ktorých daňový subjekt v podaných daňových priznaniach za IV. štvrtrok 2010 a za I. štvrtrok 2011 nevykázal žiadne zdaniteľné obchody, ani neuplatnil nárok na odpočítanie dane. Súčasťou odpovede na dožiadania bola aj zápisnica o ústnom pojednávaní z 09. mája 2011 so svedkom S. S., konateľom spoločnosti Wip Stav s.r.o. a ktorý bol konateľom v období od 23. apríla 2008 do 01. marca 2011, ktorý uviedol pri preverovaní požadovaných odberateľských faktúr, že daňový subjekt neuskutočnil žiadne dodanie tovaru a služby. Jedným z prepravcov tovaru pre spoločnosť Wip Stav s.r.o., ktorý bol uvádzaný na písomných dokladoch predložených daňovým subjektom, bol R. S.. Z informácií od príslušného správcu dane (Daňový úrad Komárno) bolo zistené (ústne pojednávanie a zápisnica z 24. januára 2014), že uvedená osoba na všetky otázky položené správcou dane odpovedala negatívne, pričom pečiatka a podpis na predloženom CMR podľa jeho vyjadrenia určite nie je jeho. Súčasťou odpovede na dožiadanie bol aj zoznam prijatých faktúr za rok 2011, kde nie je zaúčtovaná odberateľská, resp. dodávateľská faktúra pre spoločnosť Wip Stav s.r.o. Rovnako aj v tomto prípade správca dane vychádzal z informácií získaných od Národnej diaľničnej spoločnosti a.s. Rovnako správca dane zistil rozdielnosť vo faktúrach predložených ku kontrole s faktúrami predloženými dodávateľom Wip Stav s.r.o. Zhromaždené dôkazy správca dane podľa názoru krajského súdu vyhodnotil správne tak, že kontrolovaný daňový subjekt nesplnil zákonné podmienky odpočítania dane na základe uvedených faktúr z dôvodu, že sa nepreukázala reálna existencia tovaru, s ktorým by bolo nastalo reálne uskutočnenie deklarováných zdaniteľných obchodov so spoločnosťou Wip Stav s.r.o.

Krajský súd ďalej poukázal na rozsiahle dokazovanie a zistenia z neho vyplývajúce, ktoré sa uskutočnilo aj preverovaním informácií na základe žiadostí o medzinárodné informácie adresovaných daňovým úradom v Maďarsku, ako aj pri preverovaní dodania tovaru do iného členského štátu prostredníctvom Národnej diaľničnej spoločnosti a.s. Bratislava. Z týchto informácií vyplýva, že tovar ostal na území Slovenskej republiky, t. j. nebol prepravený do iného členského štátu, ktorým bol podľa žalobcu deklarován ako Maďarsko. To znamená, že žalobca v uvedenom zdaňovacom období neuskutočnil dodanie tovaru do iného členského štátu, a preto si nemohol uplatniť nárok na oslobodenie od dane tak, ako to uviedol v daňovom priznaní. Krajský súd poukázal na prerušenie daňovej kontroly rozhodnutím správcu dane zo dňa 18. augusta 2011 pod číslom 735/320/23050/2011/KR, pričom správca dane

doručil uvedené rozhodnutie žalobcovi dňa 23. augusta 2011. V tomto rozhodnutí správca dane uviedol, že podľa § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov prerušil kontrolu a uviedol aj dôvod prerušenia. Dôvody pominutia tohto prerušenia daňovej kontroly správca dane oznámil písomne túto skutočnosť podaním zo dňa 06. septembra 2013, doručeným žalobcovi dňa 11. septembra 2013. Krajský súd uviedol, že správca dane po doručení všetkých informácií od vyžiadaných daňových úradov, resp. Národnej diaľničnej spoločnosti a spoločnosti SkyToll a.s. Bratislava vo veci ukončil daňovú kontrolu a vydal rozhodnutie zo dňa 07.05.2014, pričom v rámci preverovania informácií a počas výkonu daňovej kontroly sa zamestnanci správcu dane podľa krajského súdu vysporiadali s námietkami zaujatosti, ktoré žalobca v rámci výkonu daňovej kontroly podal voči jednotlivým zamestnancom. O týchto skutočnostiach oboznámil správca dane žalobcu, ako to vyplýva z obsahu odôvodnenia rozhodnutia správcu dane, ako aj žalovaného, a ako to vyplýva aj z obsahu administratívneho spisu, v ktorom sú obsiahnuté všetky námietky zaujatosti a ako aj rozhodnutia o námietkach zaujatosti.

Vo vzťahu k jednotlivým žalobným námietkam sa krajský súd v zásade len stotožnil so závermi žalovaného. Čo sa týka námietky nulity všetkých výziev a písomností, ktoré boli vydané v konaní daňovými orgánmi krajský súd zdôraznil, že poukaz žalovaného na ustanovenie § 4 ods. 1 a § 7 ods. 1 Daňového poriadku, ako aj poukaz na § 5 ods. 1 zákona č. 479/2009 Z.z. je dostatočný a s týmto výkladom sa aj stotožnil. Dodal, že aj podľa judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo vzťahu k tvrdenej nulite jednotlivých písomností a rozhodnutí správcu dane nulita ako vada rozhodnutia môže nastať len v dôsledku takých väd, ktoré spôsobujú, že nemožno o dotknutom rozhodnutí vôbec uvažovať ako o správnom akte, prítomná právna teória pri dôvodoch nulity právnych aktov za dôvody nulity považuje ponúkajúc však len exemplicikatívny výpočet najmä nedostatok právneho podkladu, nedostatok právomoci, najťažšie vady príslušnosti, absolútne nedostatok formy, absolútny omyl v osobe adresáta, neexistenciu skutkového základu spôsobujúcu bezobsažnosť, požiadavku trestného plnenia, alebo plnenia fakticky nemožného, neurčitosť alebo nezmyselnosť, neexistenciu vôle. Tieto skutočnosti však ani krajský súd z uvedených dokumentov, na ktoré žalobca v žalobe poukazuje ako na nulitné dokumenty nemohol konštatovať, pretože ako vyplýva z príslušných ustanovení Daňového poriadku Daňový úrad Prešov je organizačnou zložkou, ktorá má pod sebou príslušné pobočky, ktoré vykonávajú určité právomoci, ktoré sú im zverené. Predmetné rozhodnutia, ktoré žalobca napáda jednak v odvolaní voči rozhodnutiu správcu dane, ako aj v žalobe boli však vydané príslušným daňovým orgánom, ktorý má na vydanie takýchto rozhodnutí právomoc danú práve Daňovým poriadkom. Krajský súd zdôraznil, že pokiaľ inštitút nulity rozhodnutia zákon 511/1992 Zb. neupravoval, žalobca touto námietkou ani v podanom odvolaní, resp. ani v žalobe argumentovať nemôže. Pokiaľ upravoval zákon zákonné náležitosti rozhodnutia, tieto sú presne definované v § 30 zákona č. 511/1992 Zb., v zmysle ktorých rozhodnutie musí okrem iného obsahovať označenie orgánu, ktorý rozhodnutie vydal, čo v tomto prípade bolo podľa krajského súdu splnené. V zmysle týchto náležitostí v záhlaví rozhodnutia, resp. výziev, na ktoré žalobca poukazuje, pokiaľ je uvedená okrem organizačnej zložky Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky Daňového úradu Prešov aj pobočka Poprad ako legitímna organizačná zložka daňového úradu, týmto samotné rozhodnutie, ani formálna stránka netrpí žiadnou vadou. Touto skutočnosťou nie je narušená ani zákonná obsahová stránka rozhodnutia, na ktorú žalobca v žalobe poukazuje.

Čo sa týka ďalšej námietky, že protokol a jeho dodatok nebol žalobcom prerokovaný, resp. tento mu nebol doručený, krajský súd túto skutočnosť považoval za bezpredmetnú, pretože ako vyplýva z originálu protokolu z daňovej kontroly, ako aj jeho dodatku, tento bol konkrétne prerokovaný dňa 29. apríla 2014, pričom k tomuto dátumu mal krajský súd za preukázané, že uvedený protokol a jeho dodatok podpísali za daňový subjekt konateľka G. R. osobne, konateľ S. K. osobne, ako aj splnomocnený zástupca Ing. G. Q. osobne. Originál protokolu s vlastnoručnými podpismi uvedených osôb, ako aj dátum prerokovania protokolu, sú obsahom administratívneho spisu, ktorý mal krajský súd v čase rozhodovania k dispozícii. Preto krajský súd považoval uvedenú námietku neprerokovania, resp. nedoručenia protokolu za nedôvodnú, pretože podľa ustanovenia § 15 ods. 12 zákona boli uvedené dokumenty podpísané v súlade s týmto ustanovením. Deň prerokovania protokolu sa v súlade s ustanovením § 15 ods. 12 zákona č. 511/1992 Zb. považuje za deň jeho doručenia.

K namietanej nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného vo vzťahu k odpovedi na otázku, či a kedy prebehlo prvostupňové vyrubovacie konanie sa krajský súd stotožnil s argumentáciou žalovaného v rozhodnutí, podľa ktorej v daňovej kontrole platí platná právna úprava a tá umožňovala vydanie platobného výmeru, resp. dodatočného platobného výmeru podľa ustanovenia § 44 ods. 6 v nadväznosti na § 15 ods. 14 zákona, a to v lehote do 10 dní od skončenia daňovej kontroly. Pokiaľ daňová kontrola bola ukončená, bolo ukončené aj konanie, v ktorom boli preukázané základné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti tak, ako to vyplýva z § 15, resp. § 29 ods. 8 zákona. V tejto súvislosti krajský súd zdôraznil, že pokiaľ by žalobca v rámci daňovej kontroly preukázal oprávnenosť svojich nárokov, a teda uniesol by vecné bremeno, tak aj výsledok samotnej daňovej kontroly v rámci vyrubovacieho konania by bol pre neho prijateľný.

Námietky nezákonnosti rozhodnutí o nevyľúčení zamestnankýň správcu dane vykonávajúcich aj naďalej daňovú kontrolu krajský súd považoval za neopodstatnené, pretože ohľadom všetkých námietok, ktoré žalobca v rámci výkonu daňovej kontroly podal, boli vydané rozhodnutia príslušnými nadriadenými zamestnancami tak správcu dane, ako aj žalovaného, v ktorých sa zaoberali námietkou zaujatosti a ani v jednom prípade nebola námietka zaujatosti preukázaná. Teda výkon kontroly v rámci výkonu správcu dane bol v súlade so zákonom a zamestnankyne správcu dane vykonávali úkony v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 511/1992 Zb., pričom ani v jednom prípade nedošlo k tomu, aby bola zamestnankyňa správcu dane vylúčená pre zaujatosť vo veci samej. Z uvedeného podľa krajského súdu vyplýva, že daňovú kontrolu vykonávali len zamestnanci, ktorí neboli vylúčení z dôvodu zaujatosti voči žalobcovi. Dodal, že o každej jednej námietke v odôvodnení svojho rozhodnutia uvádzal žalovaný podrobne všetky skutočnosti.

Čo sa týka námietky žalobcu ohľadom prerušenia konania s poukazom na ustanovenie § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., tak krajský súd poukázal na to, že dôvodom správcu dane na prerušenie daňovej kontroly boli žiadosti o poskytnutie medzinárodných informácií, pričom išlo o konkrétne skutočnosti, ktoré boli nevyhnutné na dosiahnutie účelu daňovej kontroly, čo znamená, že bolo začaté konanie o i nej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia. S uvedeným názorom žalovaného sa stotožnil aj krajský súd, pričom poukázal na rozhodnutie najvyššieho súdu sp. zn. 8Sžf/33/2014. Daňová kontrola aj v zmysle záveru najvyššieho súdu vyslovenom v uvedenom rozhodnutí považoval krajský súd za vykonanú v rámci zákonnej lehoty, čo v konečnom dôsledku uviedol vo svojom rozhodnutí aj žalovaný a s týmto záverom sa krajský súd stotožnil a žalobnú námietku považoval za neakceptovateľnú.

Čo sa týka výhrady proti neinformovaniu žalobcu písomne o predĺžení lehoty podľa § 17 ods. 2 písm. b/ zákona č. 511/1992 Zb. krajský súd poukázal na dôvody žalovaného vyjadrené v napadnutom rozhodnutí, s ktorými sa stotožnil. Poukázal na to, že upovedomenie o predĺžení daňovej kontroly nadriadeným orgánom správcu dane žalobcovi oznámil upovedomením, ktoré bolo žalobcovi doručené dňa 20. novembra 2013.

Vo vzťahu k namietanej nezákonnosti daňovej kontroly podľa § 41 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 15 ods. 16 zákona č. 511/1992 Zb. žalovaný podľa krajského súdu správne v rozhodnutí argumentoval tým, že správcu dane upovedomoval o všetkých skutočnostiach a postupoch, ktoré boli v rámci daňovej kontroly správcu dane vykonávané, pričom ako je z obsahu administratívneho spisu jednoznačne preukázané, žalobca prostredníctvom svojich konateľov, resp. splnomocneného zástupcu, alebo právneho zástupcu, počas daňovej kontroly uplatňoval právo nazerať do spisu. Krajský súd konštatoval, že skutočnosti o zavádzaní žalobcu zamestnancami správcu dane z administratívneho spisu nevyplývajú.

Krajský súd konštatoval, že žalobca mal v priebehu daňovej kontroly dostatočný priestor na preukazovanie uplatňovaných nárokov, avšak predloženými dôkazmi reálne uskutočnenie deklarovaných obchodov preukázané nebolo. Čo sa týka vykonania opakovaného dožiadania na Hlavnú prokuratúru župy Gjör-Moson-Sopron, aj krajský súd zastával názor ako žalovaný, že opakované dožiadanie na Hlavnú prokuratúru by v danom prípade neprineslo žiadne iné skutočnosti v rámci informácií než tie, ktoré boli poskytnuté maďarskou prokuratúrou. Zdôraznil, že žalobca mal možnosť počas celého výkonu daňovej kontroly brániť sa proti postupu správcu dane zákonným spôsobom.

Ak žalobca ďalej v žalobe namietal nedostatočne zistený základný skutkový stav s poukazom na to, že správcu dane nezaujímalo či a z akých dôvodov nebol tovar tunajším prepravcom vyvezený do Maďarska, ale v rozpore so všetkými poznatkami žalobcu bol tovar údajne dovezený len do Leopoldova, s týmto tvrdením žalobcu sa krajský súd nestotožnil, pretože ako bolo preukázané bezpochyby z informácií Národnej diaľničnej spoločnosti a.s. a výsluchov vodičov, ako aj prepravcu, tak u odberateľskej spoločnosti Safe Money s.r.o., ako aj Wip Stav s.r.o. nebolo jednoznačne preukázané, že preprava tovaru slnečnice, kŕmnej repy, kukurice, ako aj pšeničnej múky bola vykonaná tak, ako deklaroval žalobca v jednotlivých faktúrach, ktoré predložil za zdaňovacie obdobie marec 2011. Pokiaľ žalobca argumentoval tým, že navrhovaný dôkaz, a to písomné dožiadanie na maďarskú prokuratúru by preukázalo a jednoznačne preukazuje, že tento doklad, ktorý bol doručený správcovi dane 30. marca 2012, že orgány prokuratúry Maďarska potvrdili, že tovar do Maďarska vyvezený bol, žalobca však takýto dôkaz nepredložil správcovi dane počas výkonu daňovej kontroly a takýto písomný dôkaz nepredložil ani žalovanému pri podaní odvolania, ani pri podaní samotnej žaloby. Preto aj krajský súd, totožne ako žalovaný, tento návrh vykonania dôkazu o opätovnom vyžiadaní informácií z Hlavnej prokuratúry Maďarska považuje za bezpredmetný. Krajský súd dodal, že pokiaľ na základe návrhu žalobcu zo dňa 31. marca 2014, správca dane požiadal príslušný odbor Kriminálnej polície ORPZ Stará Ľubovňa o nahliadnutie do spisu ČVS: ORP-Z-KP-SL-11/2014, pričom zo žiadosti o poskytnutie právnej pomoci hlavnej prokuratúry župy Gjőr-Moson-Sopron vyplýva, že navrhujú vypočuť ako svedkov zástupcov slovenských spoločností, ktoré spoločnosti Trend Web Kft. predali tovar a zistiť, či hospodárske aktivity evidované v medzinárodnom systéme VIES sú pravdivé, ide o nadbytočný úkon, ktorý by nepriniesol vo veci obrat v prospech žalobcu. Z obsahu tohto podania Maďarskej Hlavnej prokuratúry nie je zrejмый taký obsah, aký prezentuje žalobca a informácie o dodaní tovaru do Maďarska čerpala maďarská prokuratúra z medzinárodného systému informácií VIES, čo však neznamená, že tieto údaje aj zodpovedajú skutočnosti.

Tak vo vzťahu k uvedenému navrhovanému dôkazu, ako aj vo vzťahu k výsluchu vtedajšieho vedúceho v Zlatých Moravciach Z. D., ako aj ostatných zamestnancov, ktorí by mali preukázať, že tovar bol naložený a vyvezený na územie Maďarskej republiky, teda, že tovar opustil územie Slovenskej republiky, krajský súd vyslovil záver, že pokiaľ došlo k výpovedi jednotlivých prepravcov, ako aj vodičov a jednoznačne z týchto zápisníc o výsluchu uvedených svedkov nebolo preukázané, že tovar bezpochyby územie SR opustil, je opätovné vypočutie týchto svedkov bezpredmetné. Vykonanie takýchto dôkazov by bolo nehospodárne nadbytočné a nepreukázali by sa tie skutočnosti, ktoré žalobca v predmetnom konaní zdôrazňuje.

Čo sa týka námietky zatajovania dôkazov zo strany správcu dane, k tejto krajský súd obdobne ako žalovaný uviedol, že z jednotlivých úradných záznamov, resp. zápisníc z nahliadnutia do spisu tieto tvrdenia neboli preukázané a tieto skutočnosti nevyplývajú ani z obsahu administratívneho spisu. Nebolo preukázané ani to, aby nejaký dôkaz, na ktorý žalobca ako daňový subjekt v rámci výkonu daňovej kontroly poukázal, resp. si ho vyžiadal, aby mu nebol predložený správcom dane. Takáto skutočnosť nebola preukázaná počas celého výkonu daňovej kontroly a nie je preukázaná ani obsahom spisu. Pokiaľ ide o ostatné písomnosti, resp. dokumenty, ktoré podľa žalobcu mali byť zatajované a neboli žalobcovi predložené, krajský súd zdôraznil, že o takéto skutočnosti neboli z obsahu administratívneho spisu predloženého žalovaným zistené zo strany správcu dane. Krajský súd nezistil žiadne porušenie povinností správcu dane podľa zákona č. 511/1992 Zb.

Ďalším dôvodom nezákonnosti mali byť podľa žalobcu dôkazy vykonané inými orgánmi, a to orgánmi činnými v trestnom konaní. Krajský súd s poukazom na judikatúru najvyššieho súdu v tejto súvislosti uviedol, že pokiaľ tieto dôkazy boli vykonávané v súlade so zákonom, teda boli získané zákonne, môžu byť použité v akejkol'vek daňovej kontrole ako dôkazný prostriedok. Keďže žalobca tieto dôkazy nekonkretizoval, krajský súd túto námietku neakceptoval ako dôvodnú. Pokiaľ žalobca argumentoval poukazom na dôkazy, ktoré boli získané od žalovaného, ide o dôkazy, ktoré správca dane s dôrazom na predložené odvolacím orgánom považuje za dôkazy zákonné a za také ich považuje aj krajský súd. Konštatoval, že pokiaľ odvolací orgán disponoval určitými písomnými dôkazmi, ktoré získal, či už z iných daňových úradov, resp. od orgánov činných v trestnom konaní, tieto predložil správcovi dane v

rámci výkonu daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie marec 2011 u žalobcu ako daňového subjektu v súlade so zákonom. V tejto súvislosti krajský súd rovnako konštatoval, že nebolo preukázané žiadne zasahovanie pracovníkov iných zložiek žalovaného do samotného výkonu kontroly, resp. do postupu a výkonu daňovej kontroly správcom dane v predmetnom konaní.

Čo sa týka nezákonnosti dôkazov, ktoré mali byť získané od prevádzkovateľa mýtného systému Národnej diaľničnej spoločnosti, a.s., ktoré považuje žalobca za získané ako údaje osobnej povahy, aj krajský súd bol totožného názoru ako žalovaný, že pokiaľ tieto orgány disponujú takýmito informáciami, teda spoločnosti, ktoré takéto informácie predložili daňovým orgánom, sú si plne vedomé, za akých podmienok môžu tieto informácie poskytnúť v rámci zákona o osobných údajoch. Preto uvedenú námietku žalobcu považoval aj krajský súd za bezpredmetnú. Krajský súd zastával rovnaký názor ako žalovaný aj vo vzťahu k svedeckej výpovedi A. D., občana Maďarskej republiky, a teda pokiaľ ide o svedeckú výpoveď, ktorá bola vo forme listinného dôkazu získaná žalovaným, teda tento dôkaz vo forme písomnej zápisnice o výsluchu svedka nevykonával samotný správca dane, nemohol upovedomiť a predvolať žalobcu k výsluchu svedka, aby si mohol tento uplatniť právo v súlade s ustanovením § 15 zákona č. 511/1992 Zb. a kľásť svedkovi otázky. Postup správcu dane ohľadom zabezpečenia tohto dôkazu považoval krajský súd za správny a v súlade so zákonom.

Vo vzťahu k námietkam neuznania práva na odpočítanie dane na základe faktúr od spoločnosti Safe Money s.r.o. a spoločnosti Wip Stav s.r.o. krajský súd zastával názor, že bolo v predmetnom konaní nesporne preukázané, že zákonodarcom presne definované podmienky vzniku práva na odpočítanie dane a jeho uplatnenie v súlade s § 49 ods. 1 a 2 a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH si žalobca ako povinnosť zo zákona mu uloženú nesplnil. Mal bezpochyby za preukázané, že v danej veci správca dane správne hodnotil všetky dôkazy predovšetkým vo vzťahu k posúdeniu splnenia zákonných podmienok na odpočítanie dane uvedených v citovaných ustanoveniach s dôrazom práve na vznik daňovej povinnosti.

Rozhodnutia tak správcu dane, ako aj žalovaného sú podľa názoru krajského súdu dostatočne a logicky zdôvodnené práve s poukazom na rozsiahly postup správcu dane a vykonané dokazovanie. Daňové orgány podľa názoru krajského súdu postupovali v súlade so zákonom pri vydaní dodatočného platobného výmeru dňa 07. mája 2014, ako aj v postupe pri výkone daňovej kontroly s poukazom na príslušné rozhodnutie o prerušení, ako aj pri samotnom výkone daňovej kontroly, ktorá bola vykonaná v procesných lehotách, v súlade so zákonom a daňové orgány dospeli k jednému spoločnému záveru, že žalobcom deklarované zdaniteľné obchody neboli uskutočnené, a preto neboli splnené ani podmienky pre uznanie uplatneného práva na nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie marec 2011. Žalobca podľa názoru krajského súdu dôkazné bremeno v zmysle ustanovenia § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. neunesol. V tejto súvislosti zdôraznil, že pokiaľ žalobca v rámci výkonu daňovej kontroly disponoval určitými dôkazmi, na ktoré poukazoval jednak vo vyjadrení k protokolu, ako aj odvolaní voči rozhodnutiu správcu dane, a to konkrétne vyjadrenie prokuratúry Maďarskej Hlavnej prokuratúry ohľadom podstatného dôkazu vyvracajúceho závery správcu dane, že tovar bol prevezený na územie Maďarskej republiky, ako aj dôkaz - písomnú zápisnicu o výsluchu konateľa spoločnosti Wip Stav s.r.o., bolo jeho povinnosťou tieto dôkazy predložiť a brániť sa voči záverom správcu dane zákonnou formou. Pokiaľ by tieto dôkazy predložil, správca dane by bol posudzoval uskutočnenie zdaniteľných obchodov medzi spoločnosťou žalobcu a spoločnosťou Safe Money s.r.o. a Wip Stav s.r.o. v celkom iných parametroch, ako tomu bolo v rámci výkonu daňovej kontroly. Pokiaľ takýto dôkaz žalobca nepredložil, nemôže argumentovať tým, že správca dane zamlčal určité skutočnosti, ktoré boli v prospech žalobcu. Takéto konanie správcu dane z vykonaného postupu v rámci daňovej kontroly u žalobcu za zdaňovacie obdobie marec 2011 krajský súd nezistil.

Pokiaľ žalobca poukázal na právne závery vyplývajúce z rozsudkov Európskeho súdneho dvora v citovaných veciach, krajský súd bol toho názoru, že pokiaľ závery rozsudkov Európskeho súdneho dvora nesúvisia so splnením podmienok na ich možné využitie, nemožno tieto závery rozsudkov ESD v danej konkrétnej veci použiť. Uvedené závery súdu boli prijaté za predpokladu, že daňový subjekt vo vzťahu k deklarovaným zdaniteľným obchodom disponuje existenciou materiálneho plnenia, čo však v

predmetnom konaní u žalobcu za zdaňovacie obdobie marec 2011 preukázané nebolo a preukázaný bol práve opak, a to, že o predmetných obchodoch svedčí iba existencia formálnych dokladov, ktoré nepreukazujú reálnu podstatu obchodu a ani tú skutočnosť, že tovar opustil územie Slovenskej republiky. Krajský súd zároveň argumentoval tým, že ani z potvrdených CMR dokladov, na ktoré žalobca poukazoval, nie je bezpochyby preukázané splnenie zákonných podmienok u žalobcu, pretože deklarované zdaniteľné obchody boli preukázané len vyjadrením vodičov na príslušných CMR, že „tovar bude vyvezený za hranice SR“. Tieto CMR boli neúplné, pričom na týchto chýbali jednak údaje o potvrdení prevzatia tovaru na území Maďarskej republiky, resp. také osvedčenie, ktoré by jednoznačne daňové orgány, ako aj súd presvedčili o tom, že k reálnemu uskutočneniu prepravy tovarov skutočne došlo, tak ako deklaroval žalobca.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že náhradu trov konania žalobcovi nepriznal, nakoľko žalobca v konaní nemal úspech a žalovaný aj pri úspechu v konaní zo zákona nemá nárok na náhradu trov konania.

### III.

Proti tomuto rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a žiadal, aby najvyšší súd zmenil rozsudok krajského súdu tak, že rozhodnutie žalovaného zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

Namietal, že krajský súd znemožnil právnomu zástupcovi podrobnejšie a presnejšie vysvetliť jednotlivé body obsahu žaloby. Mal za to, že takýmto postupom krajského súdu bola žalobcovi odňatá možnosť konať pred súdom. Dôvodil, že daňovou správou mu nebolo umožnené nahliadnúť do spisu, a preto chcel využiť toto svoje právo nahliadnutím do spisu na krajskom súde pred pojednávaním. Dňa 21. januára 2016 nahliadol do spisu krajského súdu, ktorý však neobsahoval administratívny spis daňových orgánov. Poukázal na to, že sa osobitne prostredníctvom zamestnankýň krajského súdu domáhal predloženia administratívneho spisu, po telefonickom zisťovaní v kancelárii správneho kolégia krajského súdu mu bolo oznámené, že žiadny spis sa na krajskom súde nenachádza. Preto zastával presvedčenie, že žalovaný krajskému súdu administratívny spis nepredložil a už len táto skutočnosť je podľa žalobcu dôvodom pre zrušenie napadnutého rozsudku.

Osobitne namietal, že všetky výzvy vydané v tejto veci, ako aj odvolaním napadnutý dodatočný platobný výmer č. 9712401/5/1725964/2014/4036/KraM zo 7. mája 2014 sú nulitné, t. j. nevyvolávajúce žiadne právne účinky, pretože boli vydané niekým neexistujúcim. V tejto súvislosti dôvodil, že spoločnosť žalobcu má sídlo v Starej Ľubovni, ktorá je súčasťou Prešovského kraja. Príslušným správcom dane je Daňový úrad Prešov, Hviezdoslavova 7, Prešov. Z uvedeného je podľa žalobcu jednoznačne zrejmé, že jeho správcom dane nemôže byť Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad, pretože organizačná zložka nemá právnu subjektivitu ani rozhodovaciu kompetenciu, a taktiež nemá kompetenciu vystupovať navonok ako verejný orgán. Upozornil, že nespochybňuje možnosť zriadenia pobočiek alebo kontaktných miest, spochybňuje len, že nie sú samostatnými verejnými orgánmi. Navyše napadnuté rozhodnutie považoval za nulitné z dôvodu zmätočnosti, pretože v záhlaví rozhodnutia je uvedený ako orgán, ktorý ho vydal Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad, Štefánikova 3651/13, Poprad a vo výroku je už uvedený Daňový úrad Prešov bez označenia sídla a na konci je pečiatka Daňový úrad Prešov a podpísaná je Ing. A. U., riaditeľka odboru kontroly a analýz. Podľa žalobcu nie je možné zistiť, akého konkrétneho orgánu je riaditeľkou. Namietal záver žalovaného v tomto smere, že organizačný poriadok umožňuje zriadenie organizačnej zložky, a to pobočky a kontaktného miesta daňových úradov. Rovnako, že zákon č. 511/1992 Zb. nulitú rozhodnutia neupravoval. Stanovisko žalovaného k tejto námietke považoval za zmätočné a nepreskúmateľné, pretože nereaguje na podstatu námietky žalobcu, že pobočka daňového úradu je len organizačnou zložkou, ktorá navonok nemôže konať a vystupovať ako verejný orgán. Tvrdil, že názor krajského súdu, ktorým sa len stotožnil so žalovaným, je rovnako zmätočný a nezrozumiteľný, pretože žalobca nenapádal existenciu Daňového úradu Prešov, ale tvrdil, že pobočka daňového úradu nemôže vystupovať ako samostatný verejný orgán. Tvrdenie krajského súdu, že príslušné pobočky vykonávajú určité právomoci, ktoré sú im zverené, podľa žalobcu neodpovedá na podstatu jeho námietky. Zdôraznil, že neexistuje žiadny všeobecne záväzný právny predpis, ktorý by

zveroval akúkoľvek právomoc pobočkám.

Opätovne namietal, že písomnosti označené ako „protokol“ a „dodatok k protokolu“ neobsahovali náležitosti podľa § 15 ods. 11 písm. k/ a l/ zák. č. 511/1992 Zb. Uviedol, že písomnosť, ktorá mu bola doručená 11. apríla 2014, označená ako protokol z daňovej kontroly, uvedené zákonné náležitosti neobsahovala. Ďalej tvrdil, že žiadny protokol ani dodatok k protokolu mu nebol vôbec doručený, čo preukazoval zápisnicou o ústnom pojednávaní o prerokovaní protokolu č. 9712401/5/1659802/2014/KraM z 29. apríla 2014. Mal za to, že daňová kontrola je nezákonná a doteraz nebola riadne ukončená. Krajský súd túto námietku považoval za nedôvodnú, pričom prevzal tvrdenie žalovaného, že protokol bol žalobcovi doručený, čo potvrdzuje podpis konateľov na tomto protokole. Ani v tomto prípade podľa žalobcu krajský nedal odpoveď na podstatu námietky, pretože žalobca nespochybňoval, že protokol konatelia podpísali, ale pri jeho prerokovaní im bolo odmietnuté jeho doručenie, tak ako i dodatku, čo správca dane odmietol zaznamenať, pričom krajský súd pri citovaní § 15 ods. 12 cit. zák. už necituje predchádzajúcu vetu, podľa ktorej jedno vyhotovenie protokolu odovzdá zamestnanec správcu dane kontrolovanému daňovému subjektu alebo jeho zástupcovi. Podľa žalobcu práve k odovzdaniu tohto protokolu nikdy nedošlo, pričom túto skutočnosť podľa § 29 ods. 7 cit. zák. musí preukázať správca dane. Podľa názoru žalobcu teda nedošlo k reálnemu prerokovaniu protokolu, pretože správca dane ignoroval jeho právo na úzku spoluprácu a súčinnosť podľa základných zásad daňového konania. Podstatou tejto námietky je skutočnosť, že formálne síce došlo k prerokovaniu protokolu, avšak reálne k žiadnemu prerokovaniu nedošlo. Krajský súd na túto námietku žalobcu vôbec nereagoval.

Trval na žalobnej námietke, podľa ktorej došlo k závažnému procesnému pochybeniu, keď sa vôbec neuskutočnilo prvostupňové konanie. S poukazom na judikatúru ústavného súdu považoval záver krajského súdu v tomto smere za právne a ústavne neudržateľný. Rovnako trval na námietkach o rozhodovaní o zaujatosti zamestnancov správcu dane. S odôvodnením krajského súdu v tomto smere nesúhlasil a považoval ho za nedostatočné, keď sa vôbec nezaoberal námietkou týkajúcou sa nezákonnosti rozhodnutí o námietkach zaujatosti zamestnancov správcu dane, keď nebol pre takéto rozhodnutia zistený ani základný skutkový stav, prinajmenšom vypočutím zúčastnených osôb zo strany daňového subjektu.

Opakovane namietal nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly. Dôvodil, že prerušiť daňovú kontrolu podľa § 25a zákona č. 511/1992 Zb. bolo možné len z taxatívne vymenovaných dôvodov, pričom žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií za takú skutočnosť nepovažoval. V tejto súvislosti poukázal na judikatúru Najvyššieho správneho súdu Českej republiky a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Uviedol, že správca dane počas 2 rokov vo veci nič nekonal. Stanovisko žalovaného v napadnutom rozhodnutí považoval v tomto smere za scestné a v rozpore s platnou právnou úpravou. Mal za to, že bolo povinnosťou krajského súdu preskúmať zákonnosť rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly. Zdôraznil, že krajský súd sa v plnom rozsahu stotožnil s argumentáciou žalovaného, pričom vôbec nedal odpoveď na podstatu otázky, že dôvodom prerušenia daňovej kontroly nemôže byť vykonávanie medzinárodnej výmeny daňových informácií. Poukázal na to, že nenamietal plynutie lehôt.

Uviedol, že krajský súd vo vzťahu k námietke žalobcu o nezákonnosti postupu daňových orgánov v súvislosti s predĺžením lehoty na vykonanie daňovej kontroly vyslovil totožné stanovisko so stanoviskom žalovaného, ktorým sa rovnako vyhol odpovedi na námietku žalobcu. Touto námietkou bolo, že rozhodnutie o predĺžení lehoty na vykonanie daňovej kontroly je takým rozhodnutím, ktoré musí byť daňovému subjektu doručené, pretože sa ním zasahuje do základných ústavných práv daňového subjektu, čo však splnené nebolo. Rovnako v tejto súvislosti namietal, že dôvod, ktorý vyplýva zo žiadosti správcu dane, t. j. vykonávanie dokazovania, nie je dôvodom na predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly. V tejto časti je rozhodnutie krajského súdu podľa žalobcu zmatečné a nepreskúmateľné, pretože sa zaoberá úplne inými skutočnosťami, než odpoveďou na namietané skutočnosti tak ako ich žalobca namietal.

Žalobca videl nezákonnosť daňovej kontroly aj z dôvodu nesprávneho postupu správcu dane pri jej

výkone. Dôvodil, že správca dane po tom, ako žalobca predložil všetky doklady, ktoré správca dane požadoval, svojvoľne a nezákonne bez akejkolvek vedomosti žalobcu a súčinnosti s ním vykonal rôzne dôkazy, čím vlastne vykonával vyhľadávaciu činnosť, ktorú v rámci daňovej kontroly už nemôže vykonávať, pretože by išlo súbežne o dva samostatné postupy, ktoré sa vzájomne vylučujú. Vyhľadávacia činnosť správcu dane je iným inštitútom oprávnení správcu dane než daňová kontrola. Daňový poriadok, ktorý upravuje samostatne postup správcu dane pri výkone daňovej kontroly, nedovoľuje správcovi dane vykonávať vyhľadávaciu činnosť. Ak teda správca dane takúto činnosť vykonával v rámci daňovej kontroly, postupoval podľa žalobcu nezákonne. Krajský súd vo svojom rozhodnutí uvádza, že táto námietka je neopodstatnená, pretože správca dane žalobcu o všetkých skutočnostiach a postupoch v rámci daňovej kontroly upovedomoval a počas daňovej kontroly mal žalobca možnosť nahliadnuť do spisu. Takéto tvrdenie krajského súdu považoval za rozporné so skutočnosťou, pretože v spise sa nikde nenachádza akékoľvek oznámenie o úkonoch, ktoré ide správca dane robiť a len na nátlak žalobcu mu oznamoval len niektoré procesné úkony, pričom tieto úkony mu boli oznámené po ich vykonaní a nie pred nimi.

Rovnako žalobcovi nemalo byť umožnené nahliadnuť do spisu, čo vyplýva zo zápisnice z 24. septembra 2012, kde sa žalobca sťažoval na odmietnutie nazretia do spisu. Správca dane postupoval nezákonne aj pri samotnom nahliadnutí do spisu na základe oznámenia termínu nahliadnutia do spisu z 05. júna 2012, keď žalobca predtým dvakrát žiadal o nazretie do spisu, a to 22. mája 2012 a 25. mája 2012, pričom správca dane určil dátum nahliadnutia na 18. a 19. júna 2012 i s presne vymedzeným časom, teda takmer po mesiaci, čo je podľa žalobcu neprípustné. Krajský súd na túto námietku reaguje iba konštatovaním, že správca dane umožnil žalobcovi nahliadnuť do spisu.

Záver krajského súdu o nepreukázaní reálnosti deklarováných zdaniteľných obchodov považoval žalobca za rozporné so skutkovým stavom. Krajský súd ďalej tvrdí, že dodanie deklarováných zdaniteľných obchodov nebolo reálne uskutočnené, čo odôvodňuje reálnosťou dopravy deklarováného tovaru na území Maďarskej republiky a informáciami Národnej diaľničnej spoločnosti a.s., pričom tieto skutočnosti sa vôbec netýkajú dodávok tovaru na vstupe, ale uskutočnenia zdaniteľných obchodov na výstupe (pri predaji). Z uvedeného je podľa žalobcu zjavné, že krajský súd nepochopil princíp fungovania DPH a tak nemohol objektívne vo veci rozhodovať. Tento záver krajského súdu o neuskutočnení dodania tovaru je podľa žalobcu nezmyselný i v tom, že sám správca dane uznáva existenciu tovaru, spochybňuje len vlastníctvo alebo dodanie tovaru spoločnosťami Safe money s.r.o a Wip stav s.r.o., ktorým údajne nevznikla daňová povinnosť z dodania tovaru. Vlastníctvo tovaru spochybňuje pochybeniami na strane dodávateľa, s čím žalobca nemá nič spoločné. Dôvodil, že pre účely DPH je rozhodujúci pojem „dodávka tovaru“, článok 5 odsek 6 smernice 2006/112, ktorý upresňuje, že za takúto dodávku sa považuje i prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako jeho majiteľ. Tak isto to bolo v tomto prípade, kde dodávateľ sa jednoznačne správal ako vlastník a žalobca o tom nemal žiadnu pochybnosť.

Krajský súd tvrdí, že bolo vykonané rozsiahle dokazovanie, pričom podľa žalobcu neuvádza, ktoré dôkazy boli vykonané správcou dane, ktoré sú zákonne získané dôkazy a navyše nerozlišuje medzi dôkazmi a informáciami, keďže informácia nie je dôkazom. Zastával názor, že krajský súd v tejto súvislosti nerozlišuje jednotlivé fázy priebehu daňovej kontroly, ktorými sú fáza zoznamovacia, zhromažďovacia, vyhodnocovacia a dokazovania.

Ďalej žalobca dôvodil, že dôkaz o vyvezení tovaru do Maďarska z Hlavnej prokuratúry župy Győr-Moson-Sopron predložiť nemohol, keďže ním nedisponoval, lebo mu bol predložený pri výsluchu na polícii v Starej Ľubovni a akékoľvek doklady alebo potvrdenia polícia odmietla vydať. Tento dôkaz žalobca získal prostredníctvom kontaktov v Maďarsku a hneď ho predložil tak daňovým orgánom, ako aj krajskému súdu, takže nemožno túto skutočnosť hodnotiť ako dôkaz nič nepreukazujúci, naopak, podľa žalobcu je to dôkaz preukazujúci vývoz predaného tovaru do Maďarska. Konštatovanie krajského súdu, že navrhnuté vypočutie svedkov by bolo nehospodárne, nadbytočné a neprinieslo by vo veci obrat v prospech žalobcu, považoval žalobca za absurdné. Mal za to, že vypočutí svedkovia by jednoznačne potvrdili, že žalobca si v rámci jeho dodávky podľa pravidiel INCOTERMS spôsobom dodania EXW

splnili svoje všetky zákonné povinnosti a daňové orgány žalobcu nemôžu nútiť, aby zaplatil DPH v dôsledku toho, že nadobúdateľ nesplnil podmienky, konal nezákonne, príp. spáchal podvod, o ktorom žalobca vôbec nevedel. Rovnako z napadnutého rozsudku krajského súdu nie je možné zistiť, ako dospel k záveru, že tieto dôkazy by nepreukázali opak záverov žalovaného i krajského súdu.

Žalobca ďalej rozporoval záver krajského súdu vo vzťahu zisteniam pri dodávateľovi Wip stav s.r.o. Namietal, že zápisnica o ústnom pojednávaní z 09. mája 2011 zo svedkom S. S. je zjavne nezákonne získaným dôkazom, pretože daňová kontrola začala 02. júna 2011 a o výpovedi tohto svedka žalobca nič nevedel, takže sa k nej nemohol vyjadriť. Navyše pri nahliadnutiach do spisu sa tam nikdy nenachádzala. Rovnako rozporoval obsah uvedenej zápisnice, ktorý sa netýka žalobcu. Krajský súd navyše nesprávne uvádza funkčne obdobie konateľa spoločnosti Wipstav s.r.o S. S.. Daňové orgány v spise nezaviedli ako dôkaz „Zápisnicu z vypočutia svedka“ ČVS: OR PZ -DS - KP2-VYŠ-266/201 1 zo dňa 02. mája 2012 a „Čestné prehlásenie S. S. o uskutočnených obchodoch“ spísanú u notára so spoločnosťou ST OMEGA s.r.o. s potvrdením o vlastníctve účtu, na ktorý boli prevádzané úhrady za realizovaný tovar od spoločnosti Wip stav s.r.o. zo dňa 10. januára 2012. Namietal, že krajský súd bez akýchkoľvek výhrad prevzal tvrdenie žalovaného a správcu dane v súvislosti s výpoveďou R. S.. Túto výpoveď žalobca považoval za nepravdivú a nebol k nej prizvaný tak, aby svedkovi bolo možné položiť otázky. Aj preto ju považoval za nezákonne získaný dôkaz. K tejto výpovedi uviedol, že S. pravdepodobne vykonával prepravu na objednávku špeditéra, ktorého zabezpečila firma Wip stav s.r.o., preto ani žiadnu faktúru od títo spoločnosti nemá čo mať. Zastával názor, že správca dane zámerne vo svojom dožiadaní na vypočutie svedka nepoložil otázky, prečo bolo nákladné auto svedka mýtnym systémom zaznamenané v Zlatých Moravciach a ako mal svoje výkony v Zlatých Moravciach vyfakturované. Ani žalovaný a ani krajský súd sa túto otázku nezaoberali. Rovnako sa krajský súd zmätočne vyjadroval k výpovedi svedka R. S. vo vzťahu k 4x ŠPZ nákladných motorových vozidiel KAY 559, KUM 721, KUM 724, FJE 774, ktoré sú maďarskými ŠPZ a nemajú s výpoveďou svedka R. S. nič spoločné, pretože nešlo o jeho vozidlá, ale o vozidlá evidované v Maďarsku. Aj naďalej tvrdil, že pre spoločnosť Wip stav s.r.o. vozilo aj nákladné auto žalobcu ŠPZ SL 563 AM prostredníctvom špedície tovar kukuricu a pohyb toho vozidla bol zaznamenaný cez mýtny systém na vykládke v Zlatých Moravciach a o tomto dôkaze niet ani zmienky v rozhodnutí žalovaného ani krajského súdu.

Ďalej žalobca poukázal na to, že dôkazy získané od prevádzkovateľa cestného mýtného systému sú nezákonné, pretože ide o údaje osobnej povahy, ktoré podľa zákona o ochrane osobných údajov nie je možné použiť, pretože žiadne právne ustanovenie neumožňuje tieto údaje použiť na iný cieľ, než na účely kontroly používania a spoplatnenia verejných komunikácií. Záver krajského súdu o tom, že tieto informácie predložil daňovým orgánom iný orgán a tak daňové orgány nezodpovedajú za prípadnú nezákonnosť je v úplnom rozpore so základnými princípmi právneho štátu, keď je povinnosťou súdu skúmať zákonnosť získavania dôkazov. Naďalej trval na námietke týkajúcej sa zákonnosti dôkazu výsluchu svedka A. D.. Krajského súd sa v plnom rozsahu stotožnil s argumentáciou žalovaného a neodpovedal na podstatu otázky žalobcu, že dôkaz bol vykonaný bez akejkoľvek vedomosti žalobcu.

Záver daňových orgánov a krajského súdu považoval za rozporné s judikatúrou Európskeho súdneho dvora, keď správca dane nikde nespochybňuje dobromyseľnosť žalobcu a prijatie všetkých opatrení, ktoré bolo možné od neho požadovať, aby vedel alebo mohol vedieť, že jeho dodávateľ koná nezákonne alebo podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom alebo sa dopustil inej nezákonnosti. Zdôraznil, že daňové orgány nikdy nespochybnili že žalobca ako nadobúdateľ je zdaniteľnou osobou, že tovar, ktorý mu bol dodávaný bol dodávaný zdaniteľnou osobou, a že tento tovar použil na ďalšie zdaniteľné plnenia (predaj), keď existenciu tohto tovaru v plnom rozsahu v rovnakom množstve a druhu uznal a zdanil a nepriznal nám len jeho oslobodenie od dane. K týmto podstatným námietkam krajský súd v dôvodoch rozhodnutia neuvádza nič.

Vo vzťahu k zdaniteľným plneniam na výstupe žalobca poukázal na znenie smernice 2006/112 upravujúcej fungovanie DPH v rámci Európskej únie a jednotlivé judikáty Európskeho súdneho dvora vzťahujúce sa práve na posúdenie práva na oslobodenia od DPH tovaru, ktorý je prepravený z členského štátu, kde k dodaniu došlo do iného členského štátu Európskej únie. Krajský súd poukázal na absenciu

potvrdených CMR v Maďarsku. K tomuto záveru krajského súdu žalobca namietal, že pri začatí daňovej kontroly vo všetkých obchodoch, ktoré sú predmetom tejto veci, predložil CMR doklady, ktorými maďarský odberateľ písomne potvrdil prevzatie tovaru na území Maďarskej republiky. Krajský súd len uvádza v súlade so závermi žalovaného, že spochybnenia daňových orgánov o vyvezení tovaru sú dôvodné.

Záverom žalobca zdôraznil, že krajský súd sa v tejto veci nesprával ako nestranný a objektívny orgán posudzujúci zákonnosť rozhodnutia a zákonnosť procesného postupu, ktorý mu prechádzal, ale jednoznačne bez akejkoľvek opory v skutkovom stave a právnej úprave sa stotožnil so závermi žalovaného, čím je podľa žalobcu napadnutý rozsudok v celom rozsahu nezákonný.

#### IV.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu súhlasil s napadnutým rozsudkom Krajského súdu v Prešove a s vysloveným právnym záverom sa stotožňoval.

#### 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.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 OSP). V prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti OSP (§ 247 ods. 1 OSP).

Základným poslaním správneho súdnictva je ochrana práv občanov a právnických osôb, o ktorých sa rozhodovalo v správnom konaní (čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky); ide o právny inštitút, ktorý umožňuje, aby sa každá osoba, ktorá sa cíti byť rozhodnutím, či postupom orgánu verejnej správy ukrátená, dovolala súdu, ako nezávislého orgánu a vyvolala tak konanie, v ktorom správny orgán už nebude mať autoritatívne postavenie, ale bude účastníkom konania s rovnakými právami, ako ten, o koho práva v konaní ide.

Podstatou konania v správnom súdnictve podľa druhej hlavy piatej časti OSP je preskúmať zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj

procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 OSP).

Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

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 § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

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

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

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 zachovanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

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. sa pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

## 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 žalobcovi nebol priznaný nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2011 v sume 374.323,10 Eur a bola mu určená vlastná daňová povinnosť v sume 285.969,93 Eur.

Súčasťou obsahu základného práva na spravodlivé konanie podľa čl. 46 ods. 1 ústavy je teda aj právo účastníka konania (teda aj účastníka príbratého do konania) na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpoveď na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu. Všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Rozhodnutie súdu musí však obsahovať odôvodnenie, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpoveď na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu. Právo na spravodlivý súdny proces nevyžaduje, aby súd v rozsudku reagoval na

každý argument prednesený v súdnom konaní. Stačí, aby reagoval na ten argument (argumenty), ktorý je z hľadiska výsledku súdneho rozhodnutia považovaný za rozhodujúci. Aj podľa judikatúry ústavného súdu odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované právo na spravodlivé súdne konanie.

Po oboznámení sa s rozsiahlym odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu najvyšší súd konštatuje, že krajský súd v konaní o žalobe žalobcu nerešpektoval základné právo žalobcu na súdnu ochranu, pretože nedostatočne odôvodnil svoje závery, na základe ktorých považoval jednotlivé žalobné dôvody za neopodstatnené. Tento postup krajského súdu viedol k nemožnosti náležitého prieskumu žalovaného rozhodnutia.

Napadnutý rozsudok postráda dostatočne argumentačne zrozumiteľný výklad právneho posúdenia skutkového stavu podľa príslušných zákonných ustanovení. Krajský súd vo svojom rozsudku podrobne a rozsiahlo konštatoval dôvody rozhodnutí správnych orgánov oboch stupňov, ktorých závery prevzal, stotožniac sa s nimi a považujúc ich za správne, avšak bez toho, aby sa dôsledne zaoberal všetkými rozhodujúcimi námietkami a skutočnosťami, na ktoré poukazoval žalobca v žalobe. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku nie je jasné, ako krajský súd hodnotil dôkazy predložené žalobcom a akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov správal. Najvyšší súd zdôrazňuje, že súd nemôže argumentáciu účastníka odmietnuť ako nedôvodnú, ale jeho povinnosťou je tiež uviesť, v čom jej nedôvodnosť spočíva. Argumenty súdu musia byť jasné, zrozumiteľné a dostatočne konkrétne. Konštatovanie krajského súdu, že námietky účastníka sú nedôvodné bez toho, aby súd jasne uviedol, prečo ich za nedôvodné považuje, možno považovať za arbitrárne.

Odvolací súd si je vedomý, že prejednávaná vec je skutkovo aj právne komplikovaná, žalobca predniesol značné množstvo žalobných dôvodov s rôznym stupňom relevancie, s ktorými sa bol krajský súd povinný vysporiadať. Krajský súd si pri svojom rozhodovaní musí byť vedomý viazanosti rozsahom žalobných dôvodov a povinnosti vysporiadať sa konkrétne s jednotlivými relevantnými argumentami. Pritom nepostačuje prikloniť sa pri vyslovení právneho záveru k argumentácii jednej strany, ale treba zároveň vyhodnotiť, prečo považuje argumentáciu druhej strany za nepresvedčivú, nedôvodnú či irelevantnú. V situácii, ak účastníci v konkrétnostiach argumentujú judikatúrou všeobecných súdov, ústavného súdu či konkrétnou judikatúrou SD EÚ, je povinnosťou krajského súdu vysporiadať sa aj s ich dôvodnosťou či aplikovateľnosťou na prejednávanú vec. V tomto kontexte treba uviesť, že za daných okolností sa v súvislosti s legitímnou požiadavkou na zohľadnenie informácií zo systému VIES javí zatiaľ nedostatočne odôvodnený záver že „...opakované dožiadanie na Hlavnú prokuratúru by v danom prípade neprineslo žiadne iné skutočnosti v rámci informácií než tie, ktoré boli poskytnuté maďarskou prokuratúrou“ (str. 33 rozsudku druhý odsek zhora).

V tejto súvislosti treba pripomenúť krajskému súdu, že hmotnoprávnym základom prejednáwanej veci je preskúmanie rozhodnutia o nepriznaní nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH pre nesplnenie zákonných podmienok a v súvislosti s tým je potrebné vyhodnotiť okolnosti prejednáwanej veci zmysle právnej úpravy zákona o DPH ako aj úpravy smernice 2006/112, pričom sa treba vysporiadať s argumentáciou žalobcu poukazujúcou na preukázané „dodania tovaru“, v zmysle Smernice ako aj s argumentáciou, že tovar, ktorý nebol uznaný ako zdaniteľné plnenie na vstupe, bol uznaný ako zdaniteľné plnenie na výstupe (totožný druh a množstvo) iba nebol uznaný jeho vývoz do iného členského štátu.

Vzhľadom na to, že dôvodom zrušenia rozsudku krajského súdu bola jeho nepreskúmateľnosť pre nedostatočné odôvodnenie, v ďalšom konaní preto krajský súd opätovne prejedná vec v medziach žaloby, dôsledne sa vysporiada so všetkými podstatnými námietkami, posúdi podstatné skutkové tvrdenia a právne argumenty a návrhy žalobcu, znova o nej rozhodne a svoje rozhodnutie aj riadne a presvedčivo odôvodní.

O trovách odvolacieho konania rozhodne krajský súd v novom rozhodnutí vo veci.

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.